高职高专“十二五”精品规划教材

SHENJIJICHU

张学林 邱兆学 张 英◇编 著

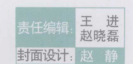
AUDIT 审计基础

SHENJI JICHU

——基于审计工作过程

书中基于审计工作过程、审计业务实际，精心设计了课程的项目，分解成若干任务，教、学、做紧密结合，讲解了审计的各个程序和业务。本教材具有理念先进、体例科学、通俗易懂、突出实用、内容新颖等特点。

中国传媒大学出版社



审计基础

——基于审计工作过程



定价：32.00元

高职高专“十二五”精品规划教材

审计基础
——基于审计工作过程

SHENJI JICHU

编　著　张学林　邱兆学　张　英
副主编　宗绍君　唐　君

中国传媒大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

审计基础:基于审计工作过程 / 张学林,邱兆学,张英编著. ——北京:中国传媒大学出版社,2011.12
ISBN 978-7-5657-0419-2

Ⅰ.①审… Ⅱ.①张… ②邱… ③张… Ⅲ.①审计—工作—中国 Ⅳ.①F239.22

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 278500 号

审计基础:基于审计工作过程

编　　著	张学林　邱兆学　张　英
责任编辑	王　进　赵晓磊
责任印制	曹　辉
出 版 人	蔡　翔
出版发行	中国传媒大学出版社(原北京广播学院出版社) 北京市朝阳区定福庄东街 1 号　邮编 100024 电话:010－65450532　65450528　传真:010－65779405 http://www.cucp.com.cn
经　　销	全国新华书店
印　　刷	天津市蓟县宏图印务有限公司
开　　本	787×1092mm　1/16
印　　张	16.5
版　　次	2012 年 2 月第 1 版　2012 年 2 月第 1 次印刷
书　　号	ISBN 978-7-5657-0419-2/F·0419　　定　价　32.00 元

前 言

随着社会主义市场经济的持续发展，审计工作的地位和作用日益被人们所认识和重视，对其要求也更高，特别是近几年会计准则、审计准则等内容发生了很大的变化，为此，我们在总结国内外审计文献的基础上，以“精简理论、突出实务”为宗旨，“以理论必需、够用为度”，将“教、学、做”有机地结合起来，强化了对学生实际操作能力的培养，组织编写了这本审计教材，内容新颖。

审计是实践性很强的工作，长期以来，我们使用的审计教材多强调理论知识的全面性和系统性，对审计工作的操作性、技能性描述不突出，学习审计课程容易使学生感到枯燥。高等职业教育的目的是培养适应实践需要的技能型人才，这就要求教学内容以实际需要为准，本教材基于审计工作过程，突出高职教育特点，内容与大量实际案例想结合，方便理解和模拟实际工作。

本书具有下述特点：

(1) 理念先进。基于审计工作过程，采用任务驱动，对现代审计的基本原理和实务等作了系统的阐述。内容安排紧凑、精练，有利于组织教学。

(2)体例科学。任务的设计科学、具体、有系统性。设计任务、项目时，由简单到复杂，由浅入深，循序渐进，知识和技能螺旋式地融于任务、项目中。设计的任务、项目源于实际工作任务或接近实际工作任务。

(3)通俗易懂。本书中有大量与教学内容相关的案例分析，增强了教材的生动性。对一些与实际工作较难结合的理论，为使这类问题易于理解，采用图示或图解的方式，以便学生对内容的理解和掌握。

(4)突出实用。本书针对高职教育教学特点、学生的知识能力水平编写而成。教材中以一个注册会计师助理所面对的各种业务为主线，以案例形式讲解了审计的各个程序和方法，教材中附大量凭证和表格均来自实际工作。教材保持了审计理论框架，精简了相关理论内容，保证了教材的可读性和实用性。教材中配有针对性的训练。

(5)内容新颖。本书以现行的《中国华人民共和国注册会计师法》、《中华人民共和国审计法》、《中国注册会计师审计准则》、《企业会计准则》等经济法规为依据，既反映了国际审计理论与实务发展的最新动态，又紧密结合了我国目前审计的

实际。

本书可作为高职院校会计专业、审计专业审计课程入门教材，也可用于会计、审计、财税等部门的干部培训与自学。

本书在编写过程中，参考了有关专家、学者的论著、教材及文献资料，吸取了一些最新的研究成果，在此表示衷心的感谢！

限于作者水平，书中难免存在不妥和疏漏之处，恳请读者和广大同仁给予批评指正。

编　者

目录

第一编　从业前的预备知识

第二编　审计准备阶段

第三编　审计实施阶段

第四编　审计报告阶段

第一编　从业前的预备知识

项目一

认识审计概念

学习目标

知识目标

（1）理解审计的含义与种类；

（2）理解审计的本质；

（3）了解审计产生和发展的历程。

能力目标

（1）清晰表述审计职能；

（2）区分审计的不同种类。

任务案例

小沈高职会计专业毕业后进入中豪会计师事务所，他应聘的岗位是注册会计师助理。小沈学习过系统的会计理论，但没有学过审计课程。现在，中豪会计师事务所对所有新招聘人员进行岗前审计培训，希望他们在较短的时间内掌握审计基本概念。

认识审计的基本概念

这几年，“审计风暴”席卷全国，“审计”这个词越来越多地出现在人们的视野中。有人认为审计与纪检、监察是一个部门，还有的人认为审计就是对会计工作的检查。了解审计的含义，有助于审计作用的更好发挥，是开展审计工作的前提条件。

一、审计的概念

在我国“审计”一词最早见于《宋史》。从词义解释，“审”为审查，“计”为会计账目，审计就是审查账目。“审计”一词的英文单词为“audit”，被注释为“查账”，兼有“旁听”的含义。由此可见，早期的审计就是审查会计账目。

审计发展至今，早已超越了查账的范畴，涉及对各项工作的经济性、效率性和效果性的查核。1972 年美国会计学会的《基础审计概念说明》中对审计的定义是：“审计是为了查明经济活动和经济现象的表现与所定标准之间的一致程度而客观地收集和评价有关证据，并将其结果传达给有利害关系使用者的有组织的过程。”同年，美国审计总局对审计下的定义是：“审计一语，包括审查会计记录、财务事项和财务报表，但就审计总局的全部工作来说，它还包括如下内容：①查核各项工作是否遵守有关的法律规章制度；②查核各项工作是否经济和有效率；③查核各工作的结果，以便评价其是否已有效地达到预期的结果（包括立法机构规定的目标）。”日本著名审计学者三泽一教授在《审计基础理论》一书中为审计所下的定义是：“审计是具有公正不伪立场的第三者就一定的对象的必须查明的事项进行批评性的调查行为，还包含报告调查结果。”

审计定义是对审计实践的科学总结，是对审计这一客观事物特有属性的揭示。我国审计理论和实务工作者普遍认为：“审计是由专职机构和人员，对被审计单位的财政、财务收支及其他经济活动的真实性、合法性和效益性进行审查和评价的独立性经济监督活动。”

> 请注意
> 审计的含义。

这个定义准确地说明了审计的本质，审计的主体、客体，审计的基本工作方式和主要目标。审计是一项具有独立性的经济监督活动，独立性是审计区别于其他经济监督的特征：审计的基本职能是监督，而且是经济监督，是以第三者身份所实施的监督。审计的主体是从事审计工作的专职机构或专职人员，是独立的第三者，如国家审计机关、会计师事务所及其人员。审计的对象是被审计单位的财政、财务收支及其他经济活动，这就是说审计对象不仅包括会计信息及其财政、财务收支活动，还包括其他经济信息及其所反映的其他经济活动。审计的基本工作方式是审查和评价，也即搜集证据，查明事实，对照标准，做出好坏优劣的判断。审计的主要目标是不仅要审查评价会计资料及其反映的财政、财务收支的真实性和合法性，而且还要审查评价有关经济活动的效益性。

二、审计的特征

审计本质是一项具有独立性的经济监督活动。这一表述既符合审计产生的目的，也符合我国宪法关于建立国家审计机关、实行审计监督制度的精神。

审计本质具有两个方面含义：其一是指审计是一种经济监督活动，经济监督是审计的基本职能；其二是指审计具有独立性，独立性是审计最本质的特征，是区别于其他经济监督的关键所在，审计与经济管理活动、非经济监督活动以及其他专业性经济监督活动相比较，主要具有以下几方面的基本特征。

1. 独立性特征

独立性是审计的本质特征，也是保证审计工作顺利进行的必要条件。

> **请注意**
>
> 独立性是审计的生命和灵魂。

国内外审计实践经验表明，审计在组织、人员、工作、经费等方面均具有独立性。为确保审计机构独立地行使审计监督权，审计机构必须是独立的专职机构，应单独设置，与被审计单位没有组织上的隶属关系。为确保审计人员能够实事求是地检查、客观公正评价与报告，审计人员与被审计单位应当不存在任何经济利益关系，不参与被审计单位的经营管理活动；如果审计人员与被审计单位或者审计事项有利益关系，应当回避。审计人员依法行使审计职权受到国家法律保护。审计机构和审计人员应依法独立行使审计监督权，必须按照规定的审计目标、审计内容、审计程序，并严格地遵循审计准则、审计标准的要求，进行证明资料的收集，做出审计判断，表达审计意见，提出审计报告。审计机构和审计人员应保持职业精神上的独立性，不受其他行政机关、社会团体或个人的干涉。审计机构应有自己专门的经费来源或一定的经济收入，以保证有足够的经费独立自主进行审计工作，不受被审计单位的牵制。

2. 权威性特征

审计的权威性，是保证有效行使审计权的必要条件，审计的权威性总是与独立性相关，它离不开审计组织的独立地位与审计人员的独立执业。

各国国家法律对实行审计制度、建立审计机关以及审计机构的地位和权力都做了明确规定，这样使审计组织具有法律的权威性。我国实行审计监督制度在宪法中做了明文规定，审计法中又进一步规定：国家实行审计监督制度。国务院和县级以上地方人民政府设立审计机关，审计机关依照法律规定的职权和程序，进行审计监督。

审计人员依法执行职务，受法律保护。任何组织和个人不得拒绝、阻碍审计人员依法执行职务，不得打击报复审计人员。审计机关负责人在没有违法失职或者其他不符合任职条件的情况下，不得随意撤换。审计机关有要求报送资料权、检查权、调查取证权、采取临时强制措施权，建议主管部门纠正其有关规定权，通报、公布审计结果权，对被审计单位拒绝、阻碍审计工作的处理、处罚权，对被审计单位违反预算或者其他违反国家规定的财政收支行为的处理权，对被审计单位违反国家规定的财务收支行为的处理、处罚权，给予被审计单位有

关责任人员行政处分的建议权等。我国审计人员依法行使独立审计权时受法律保护，如被审计单位拒绝，或有违反国家规定的财政财务收支行为时，审计机关有权做出处理、处罚的决定或建议，这更加体现了我国审计的权威性。

3. 公正性特征

与权威性密切相关的是审计的公正性。从某种意义上说，没有公正性，也就不存在权威性。审计的公正性，反映了审计工作的基本要求。审计人员理应站在第三者的立场上，进行实事求是的检查，做出不带任何偏见的、符合客观实际的判断，并做出公正的评价和进行公正的处理，以正确地确定或解除被审计人的经济责任，审计人员只有同时保持独立性、公正性，才能取信于审计授权或委托者以及社会公众，才能真正树立审计权威的形象。

我们通常可以按照审计主体将审计分为三类：国家审计、内部审计、社会审计。

国家审计，又称政府审计，是指由国家审计机关依法实施的审计。1997 年 10 月 21 日施行的《中华人民共和国审计法实施条例》规定，审计是审计机关依法独立检查被审计单位的会计凭证、会计账簿、会计报表以及其他与财政收支、财务收支有关的资料和资产，监督财政收支、财务收支真实、合法和效益的行为。

内部审计，是指本部门和本单位内部专职的审计机构或审计人员依照所在部门和行政最高负责人的指令所实施的审计。根据 2003 年 5 月 1 日起施行的《审计署关于内部审计工作的规定》，内部审计是独立监督和评价本单位及所属单位财政收支、财务收支、经济活动的真实、合法和效益的行为，以促进加强经济管理和实现经济目标。

社会审计，即注册会计师审计，是指经政府有关部门批准、注册的社会审计组织受委托人委托所实施的审计。根据原《独立审计基本准则》(1995 年)："独立审计是指注册会计师(CPA)依法接受委托，对被审计单位的会计报表及其相关资料进行独立审查并发表意见。"应注意的是，注册会计师的审计意见通常包括以下两方面内容：

(1)合法性。由于《企业会计准则》在我国是法规性文件，注册会计师应当判断被审计单位会计报表的编制及其财务会计处理是否遵循了企业会计准则及国家其他有关财务会计法规的规定。

(2)公允性。会计报表的使用者关心被审计单位的财务信息是否公允地反映了被审计单位的财务状况。作为注册会计师无法将报表中所有的错漏都审查出来，但只要注册会计师遵守独立审计准则，保持职业谨慎，通常可以将会计报表重大的错报和漏报审查出来。

相对于内部审计而言，国家审计和社会审计可统称为外部审计。

三、审计的对象

审计对象是指审计监督的客体，即审计监督的内容和范围的概括，是指被审计单位的财务收支及其有关的经营管理活动以及作为提供这些经济活动信息载体的会计报表和其他有关资料。因此，会计报表和其他有关资料是审计对象的现象，其所反映的被审计单位的财务收支及其有关的经营管理活动才是审计对象的本质。



四、审计的职能

请注意
审计的多种职能。

审计的职能是审计自身所具有的内在功能，表明审计是做什么的。关于审计职能通常有“单一职能论”和“多职能论”。“单一职能论”认为无论是国家审计、社会审计，还是内部审计，它们只有单一的经济监督职能。“多职能论”一般认为审计除审计的经济监督这一基本职能外，还具有评价、鉴证等职能。

（一）经济监督职能

经济监督作为审计的基本职能，主要是指依照法律法规、制度规定和其他标准，对被审计单位的会计资料和其他资料及其所反映的财政、财务收支和其他经济活动的合法性和合理性进行独立监督检查，揭示其错误和弊端，并提出改进工作的意见以保护国家和被审计单位的利益。无论国家审计、内部审计与社会审计都在履行审计的这一基本职能。

（二）经济鉴证职能

审计的经济鉴证职能，是指对被审计单位的会计报表和会计账目等资料进行检查验证，确定其财务状况和经营成果是否真实、合法，并出具书面证明，以便为授权人或委托人提供确凿的信息资料，并取信于社会公众的一种职能。审计的经济鉴证职能，包括鉴定和证明两个方面。例如，会计师事务所接受企业的委托，对投入的资本进行验资，对其年度财务报表进行审查，或对其合并、解散事项进行审核，然后出具验资报告、查账报告和清算报告等，均属于审计执行经济鉴证职能。在所有权与经营权分离的情况下，社会上与企业具有利害关系的各个方面，包括投资者、银行、税务机关、企业内部人员等，需要了解企业财务报表的真实性与正确性，这就需要独立的机构对此做出鉴证与评价。我国所有涉外企业的财务报表，国内联营企业、企业集团的会计资料等必须经过社会审计签证。税务机关对于财务报表的年度审计也经常聘请社会审计机构——会计师事务所进行。

（三）经济评价职能

经济评价职能是指在对被审计单位的经济活动进行检查监督的基础上，着重考核和评价其预测决策与计划目标是否先进可行，其经济效益的水平高低及其影响因素所在，经营管理者是否切实履行其经济责任，并提出具有建设性的评价和建议。例如，审计人员通过审核检查，评定被审计单位的经营决策、计划是否切实可行、是否科学先进、是否得到了贯彻，评定被审计单位内部控制制度是否健全有效，评定被审计单位各项会计资料是否真实可靠并根据评定的结果，提出改善经营管理的建议。经济效益审计是最能体现审计经济评价职能的一种审计。

知识拓展 **审计署将经济效益审计作为工作的重点**

国家审计署在“2003～2007 年五年规划”中明确提出，到 2007 年要实现财政财务收支的真实合法与效益审计并重；审计与专项审计调查并重。在审计署统一组织的 2006 年度 22 个审计项目中，效益审计项目有 14 个，占了近 2/3，而涉及的工作量更是占到总工作量的 80%。审计署将以效益审计为主要方式，以促进社会保障资金的安全完整、规范管理为目标，掌握社保资金总体状况，着力从制度和管理上揭露分析问题，促进建立社会保障预算，实现社会保障目标，维护人民群众切身利益。

国家审计机关对厂长（经理）的离任审计，对承包、租赁经营的经济责任审计，对国际组织的援助项目和世界银行贷款项目的审计，应当属于(　　)。

A. 经济鉴证职能　　　　B. 经济评价职能　　　　C. 经济监督职能

认识审计的产生与发展

一、审计产生与发展的社会基础

审计是基于经济监督的需要而产生和发展的。随着社会经济的发展，管理者内部出现多层次的经营管理分权体制，财产所有权与经营权发生分离，形成了受托经济责任关系。为了维系受托经济责任关系，需要进行经济监督，于是审计应运而生。

我国著名的会计审计学家杨时展教授认为：审计因受托责任的发生而发生，又因受托责任的发展而发展。

(1)受托经济责任关系是不断演进的，也是审计产生和发展的客观基础。

(2)资源财产的所有权和经营管理权分离以及管理者内部分权制，是受托经济责任关系早期形成的基本根据，也是审计赖以存在和发展的社会条件。

(3)资源财产所有者对经营管理者无法直接监督，是审计产生和发展的直接动因。

知识拓展 **审计业务范围的拓展**

会计报表审计一直是各国注册会计师的主要业务。但随着企业经济活动国际化和多元化的发展，许多会计师事务所也不断调整发展战略。除了证实会计报表的公允性、合法性这一审计工作之外，审计工作逐步转型为社会提供多元化、全方位的专业服务。审计的重心由传统的会计报表审计业务(audits)向鉴证服务(attestation services)、认证服务(assurances

services)转变。

根据美国注册会计师协会(AICPA),于1986年发布的《鉴证约定准则公告》(statement standards for attestation engagement,SSAE),鉴证服务除了审计服务,即执业人员受托对由另一方负责的历史性财务报表发表意见以外,还包括对以下信息表示专业意见:具有未来性的财务信息、期中财务报表、内部控制制度及其有效性、对法规或合约的遵循。

1993年5月,AICPA召集举行了一个有关审计前途的研讨会,指出了审计未来发展的方向——认证服务。1994年,AICPA成立了认证服务特别委员会(ASEC),对认证服务具体的执行准则、有待开拓的认证服务展开了持续性的系统研究。与此同时,国际各大会计公司纷纷推出认证服务,在其所提供服务的分类清单中,第一项通常是"认证服务",审计仅仅是认证服务下的一个项目。

国际会计公司已将认证服务作为其最核心的业务领域。目前,AICPA制定了相关标准的认证服务包括:电子商务认证、信息系统认证、绩效评价认证、风险评估认证、养老工作认证、其他认证服务。审计服务、鉴证服务和认证服务之间的关系如图1—1所示。

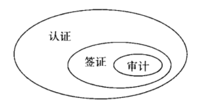


图1—1　审计、签证和认证服务之间的关系

审计,作为一种经济监督活动,自从有了社会经济管理活动,就在一定意义上存在了。所不同的是,在社会发展的各个时期,由于生产力发展水平不同,社会经济管理方式不同,审计的广度、深度和形式也自然各不相同。会计中需要审核稽查的因素并非是导致审计产生的根本原因。审计是因授权管理经济活动的需要而产生的,受托经济责任关系,才是审计产生的真正基础。

在生产力低下的原始社会;在经济不发达的时期对于小规模的经济,生产资料的所有者也是生产经营者和监督者,当然也不需要第三者去审计。随着社会生产力的提高和社会经济的发展,社会财富日益增多,剩余的生产产品逐渐集中在少数人手中。当生产资料的所有者不能直接管理和经营其所拥有的财富时,就有必要授权或委托他人代为管理和经营,这就导致了生产资料所有权与经营管理权的分离,从而也就产生了委托和受托代理之间的经济责任关系,这就为以监督检查为职责的审计诞生奠定了基础。因为财产物资的所有者为了保护其财产的安全完整并有所增值,需要定期或不定期地了解其授权或委托的代理人员是否忠于职守、尽职尽责地从事管理和经营,这就有必要授权或委托熟悉会计业务的人员去审查代理人员所提供的会计资料及其他管理资料,以助于在辨明真伪、确认优劣的基础上确定赏罚,由此便产生了审计关系。所谓审计关系就是构成审计三要素之间的经济责任关系。作为审计主体的第一关系人在审计活动中起主导作用,他既要接受第三关系人的委托或授权,又要对第二关系人所履行的经济责任进行审查和评价,但是他独立于两者之间,与第二关系人及第三关系人不存在任何经济利益上的联系。作为审计授权或委托和第三关系人,

在审计活动中起决定作用，他如果不委托第二关系人对其财产进行管理或经营，那么就不存在第三关系人和第二关系之间的经济责任关系，自然也就不必要委托或授权第一关系人去进行审查和评价。

按照审计关系人理论，审计行为的发生必须有审计人、被审计人和审计委托人或授权人三方面关系人，他们顺次为第一关系人、第二关系人和第三关系人。其中，审计人是第一关系人，作为被审计人的第二关系人是财产的受托经管者；第三关系人即为财产的所有者。三者关系如图 1—2 所示。

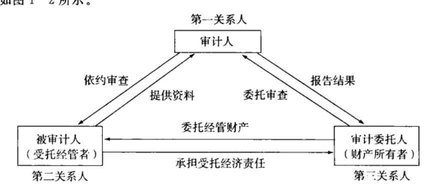


图 1—2　第一关系人、第二关系人、第三关系人之间的关系

当社会生产力发展到一定的水平上，奴隶主国家疆土的扩大与财富的增多，导致了统治者分封王族、功臣和贵族到各地做诸侯，这些诸侯受命于国王，管理国王的土地，并向国王交纳一定的贡赋。这种土地国有制与经营权的分离，也即是国家授权管理的开始，国王与各路诸侯之间不仅存在政治依附关系，也出现了经济责任关系，官厅审计工作正是基于这种经济关系而产生的。

社会审计最早产生于合伙人企业出现之后。那是因为企业合伙人授权或委托部分合资者经营管理企业，并需要监督检查经营管理者履行合伙契约的情况，同时，要得到参加经营管理的合伙人的认可。正因为企业的所有权与管理权有了一定程度上的分离，而需要委托第三者审查，这样就导致了社会审计的诞生。当企业生产规模进一步发展以后，股份有限公司的企业组织一出现，生产资料的所有者和经营者进行了进一步分离，企业授权管理的范围更加扩大，股东与债权为了维护自身的经济利益，公司经营者为了维护自己的信誉，均需要委托第三者对企业财务状况及有关经济活动进行审计，这更加促进了社会审计的飞速发展。

> **请注意**
>
> 受托经济责任关系的含义。

由于科学技术的进步，不仅使企业、事业单位及行政管理机关的规模有了扩大，业务范围更加广泛，也导致了授权管理方法的普遍使用，以及授权层次的增加和授权范围的扩大。这样，部门和单位的最高管理当局就有必要对其下属各层次管理者履行职责的情况进行监督检查，部门和单位的内部审计也就因此而产生。

二、我国审计的产生和发展

我国审计的产生和发展可以分为初步形成、最终确立、日臻健全、停滞不前、近代演进和振兴发展六个阶段。

(1)西周时期初步形成阶段。我国国家审计起源甚早。据《周礼》记载,西周时期就出现了带有审计性质的财政经济监察工作。当时,在中央政权设置的官职中,位于下大夫的“宰夫”一职,负责审查“财用之出人”,并拥有“考其出人,而定刑赏”的职权。这个职位虽然不高,但其所从事的工作却具有审计的性质,是我国国家审计的萌芽。

(2)秦汉时期最终确立阶段。主要表现在以下三个方面:一是初步形成了统一的审计模式;二是“上计”制度日趋完善;三是审计地位提高,职权扩大。

(3)隋唐至宋日臻健全阶段。隋唐的比部审计具有很强的独立性和较高的权威性,开司法审计之先河。宋代专门设置“审计司”,是为我国“审计”的正式命名,从此,“审计”一词便成为财政监督的专用名词,对后世中外审计建制具有深远的影响。

(4)元、明、清停滞不前阶段。元代取消比部,户部兼管会计报告的审核,独立的审计机构即告消亡。明清设置都察院,但其行使审计职能,却具有独揽的性质。

(5)中华民国不断演进阶段。1912 年在国务院下设审计处,1914 年北洋政府改为审计院,同年颁布了《审计法》。国民党政府根据孙中山五权分立的理论,在监察院下设审计部,各省(市)设审计处,分别对中央和地方各级行政机关以及企事业单位的财政和财务收支进行审计监督。国民党政府也于 1928 年颁布过《审计法》和实施细则,1929 年还颁布了《审计组织法》,审计人员有审计、协审、稽查等职称。与此同时,随着我国资本主义工商业的发展,民间审计应运而生。1918 年 9 月,北洋政府农商部颁布了《会计师章程》,标志着我国民间审计的诞生。自 20 年代以后,在一些大城市中相继成立了“四大”会计师事务所,例如:谢霖创办的正则会计师事务所(1921 年,北京),潘序伦创办的立信会计师事务所(1927 年,上海),奚玉书创办的公信会计师事务所(1927 年,北京)和徐永祚创办的徐永祚会计师事务所(1927 年,上海)。1925 年 3 月,我国最早的民间审计职业组织——上海会计师公会成立。

(6)新中国不断振兴阶段。1978 年以前,我国没有设置独立的国家审计机关。1982 年修订的《中华人民共和国宪法》规定在我国建立审计制度,1983 年 9 月成立了我国国家审计的最高机关——审计署,在县以上各级人民政府设置各级审计机关。1985 年 8 月发布了《国务院关于审计工作的暂行规定》;1988 年 11 月颁布了《中华人民共和国审计条例》;1995 年 1 月 1 日《中华人民共和国审计法》的实施,在法律上确立了政府审计的地位;2000 年 1 月,审计署发布《中华人民共和国国家审计基本准则》;2000 年 8 月,审计署发布《审计机关审计方案准则》等五项具体准则;2003 年 12 月,审计署发布《审计机关审计重要性与审计风险评价准则》等五项具体准则;2004 年 2 月,审计署发布《审计机关审计项目质量控制办法(试行)准则》;2006 年 2 月 28 日八届人大九次会议通过了修正的《中华人民共和国审计法》并予以发布实施,为政府审计进一步发展奠定了良好基础。

1980 年恢复和重建注册会计师制度。1993 年 10 月,我国颁布了《中华人民共和国注册会计师法》。于 1996 年 1 月 1 日颁布并实施了《中国独立审计准则》。2006 年 2 月 15 日财

政部发布《中国注册会计师鉴证业务基本准则》、《中国注册会计师审计准则第 1101 号——财务报表审计的目标和一般原则》等 48 项审计准则(其中 22 项为新发布,26 项为修订),我国民间审计准则体系已经基本建立。

为了全面开展审计工作,完善审计监督体系,加强部门、单位内部经济监督和管理,我国于 1984 年在部门、单位内部成立了审计机构,实行内部审计监督。1985 年 10 月发布了《审计署关于内部审计工作的若干规定》,在各级审计机关、各级主管部门的积极推动下,内部审计蓬勃发展。2003 年 3 月,审计署颁布修订后的《审计署关于内部审计工作的规定》。2003 年 6 月,我国颁布并实施了《中国内部审计准则》。

目前,我国已经形成了国家审计、民间审计和内部审计三位一体的审计监督体系。

三、西方审计的起源和演进

(一)西方官厅审计的产生与发展

据考证,早在奴隶制度下的古罗马、古埃及和古希腊时代,已有官厅审计机构。审计人员以"听证"(audit)方式,对掌管国家财物和赋税的官吏进行审查和考核,成为具有审计性质的经济监督工作。

在资本主义时期,随着经济的发展和资产阶级国家政权组织形式的完善,国家审计也有了进一步的发展。在现代资本主义国家中,大多实行立法、行政、司法三权分立,议会为国家的最高立法机关,并对政府行使包括财政监督在内的监督权。为了监督政府的财政收支,切实执行财政预算法案,以维护统治阶级的利益。西方国家大多在议会下设有专门的审计机构,以维护统治阶级的利益。西方国家大多在议会下设有专门的审计机构,由议会或国会授权,对政府及国有企事业单位的财政财务收支进行独立的审计监督。

(二)西方民间审计的产生与发展

注册会计师审计产生于意大利合伙企业制度,形成于英国股份制企业制度,发展和完善于美国的资本市场。它是伴随着商品经济的发展而产生和发展起来的。

1. 注册会计师审计的起源——意大利合伙企业制度

16 世纪末期,地中海沿岸国家的商品贸易得到了发展,出现了为筹集大量资金进行贸易活动的合伙经营方式,这样,财产的所有权和经营权分离了,对经营管理者进行监督成为必要,所有者便聘请会计工作者来承担这项工作。1582 年,威尼斯会计协会成立。

2. 注册会计师审计的形成——英国股份制企业制度

1721 年,南海公司破产案是注册会计师审计产生的"催化剂",它促成了独立会计师——注册会计师的诞生。

1844 年,颁布的《公司法》规定股份公司必须设立监察人,负责审查公司账目。

1845 年,修订的《公司法》规定,股份公司可以聘请执业会计师协助办理此项业务。这一规定无疑对发展民间审计起了推动作用。

1853 年，在苏格兰的爱丁堡成立了“爱丁堡会计师协会”，这是世界上第一个职业会计师的专业团体。

1862 年，《公司法》确定注册会计师为法定的破产清算人，从而奠定了注册会计师审计的法定地位。

1979 年，《公司法》要求银行接受特许会计师的独立审计。

1985 年，《公司法》要求全部有限公司年度会计报告必须经过审计师的审查。

英国民间审计，没有成套的方法和理论依据，只是根据查错揭弊的目的，对大量的账簿记录进行逐笔审查，即详细审计。审计师的法律地位得到法律确认；审计报告使用人为企业股东。

3. 注册会计师审计的发展——美国的资本市场

19 世纪末期、20 世纪初期，美国的民间审计得到了迅猛发展。

1887 年美国会计师公会成立，1916 年该会改组为美国会计师协会，后来发展为美国注册会计师协会（American Institute of Certified Public Accountants，AICPA），成为世界上最大的民间审计专业团体。

1896 年，美国通过了《注册会计师法案》，标志着经济立法的开端；1917 年，美国公共会计师协会编制了《关于资产负债表的备忘录》，从而开创了信用审计的时代。

1933 年颁布的《证券法》和 1934 年颁布的《证券交易法》，标志着法定审计的出台，使美国审计进入会计报表审计时代。

20 世纪 40 年代以后，民间审计开始走向国际化，国际会计公司出现。这些国际会计师事务所包括普华永道、德勤、安永、毕马威等，其机构庞大，人员众多，有统一的工作程序和质量要求，能够适应不同国家和地区的业务环境。它们不但为跨国公司的各个企业服务，而且也为当地的公司企业服务，其业务收入每年达数十亿美元。它们通过遍设于世界各地的事务所，在国际经济活动中起着重要作用。



认识审计的分类

市场经济多元化和多层次的复杂结构，使审计的内涵和外延越来越丰富，形成了不同种类的审计。按照一定的标准对审计进行分类，有利于正确了解与掌握不同的审计形态。

一、按审计主体分类

> **请注意**
> 审计专业术语要掌握。

审计的主体是指执行审计的专职机构或专职人员，即审计活动的执行者。按审计主体，可以将审计划分为政府审计、民间审计和内部审计。

（1）国家审计是指由国家审计机关实施的审计，又称政府审计。政府审计的主体是中央一级和地方各级的审计机关。它们由国有资源财产所有人授权，并代表其对国有资源财产的主管人及其经管人的部门、地区和单位的财政、财务收支和经济效益进行审计监督。国家

审计的主要特点是法定性和强制性、独立性、综合性和宏观性。

(2)内部审计是指由部门和单位内部设置的审计机构或专职审计人员对本部门、本单位及其下属单位进行的审计。它包括部门内部审计和单位内部审计。内部审计的特点是内向性、广泛性、及时性。

(3)民间审计即社会审计，亦称注册会计师审计，是指经政府有关部门批准、注册的社会审计组织受委托人委托所实施的审计。

二、按审计内容和目的分类

按审计内容和目的，可以将审计划分为财政财务审计、财经法纪审计和经济效益审计。

(1)财政财务审计是指审计机构对被审计单位的会计报表及有关资料的公允性及其所反映的财政、财务收支的合法性和合规性所进行的审计，是一种传统审计或常规审计。财政审计的内容是国家审计机关对中央机关和地方各级人民政府的财政收支活动所进行的审计；财务审计是国家审计机关、内部审计机构和社会审计组织对企事业单位的财务收支活动所进行的审计。财政财务审计的目标主要是：审查和评价被审计单位的财政、财务收支是否合法、合规，同时还需审查和评价这些活动的会计账目和会计报表的真实性、正确性和公允性，查明有无错弊和被审计单位履行受托经济责任的实绩。

(2)财经法纪审计是指审计机构对被审计单位和个人严重侵占国家资财、严重损失浪费和其他严重损害国家经济利益等违法乱纪行为所进行的专案审计。审计的主要内容是严重侵占国家资财、严重损失浪费、贪污盗窃、行贿受贿等以及由于失职、渎职造成严重损失的重大经济案件。其目的是保护国有财产安全完整，维护企事业单位、所有者、出资人和职工的合法权益。

(3)经济效益审计是指审计机构对被审计单位的财政、财务收支及其经营管理活动的经济性和效益性所实施的审计。其审计的内容包括各级政府的财政收支和管理活动，行政事业单位的资金使用和管理活动，固定资产投资及其管理活动的经济效益情况及影响因素、途径等。审计目标是侧重于检查和评价被审计单位经济活动的经济效益性或合理有效性。

三、按审计的业务范围分类

按审计的业务范围，可以将审计划分为全部审计和局部审计。

(1)全部审计也称为全面审计，是指对被审计单位一定时期的财政、财务收支及其经济活动的各个方面及其资料进行的全面审计。其审计内容较广泛，涉及被审计单位的各项财产物资、债权债务、成本费用、收入、利润及其分配等整个财务收支活动及结果，也会涉及财务、会计、生产、供销、技术等各个部门。其优点是审查详细彻底；缺点是费时费力。适用于规模较小、业务较少的单位和内部控制及会计工作质量差的情况。

(2)局部审计也称部分审计，是指对被审计单位一定期间的财务收支或经营管理活动的某些方面及其资料进行的部分的、有目的的和重点的审计。如对企业进行的现金审计、利税审计、银行存款审计等，以及对贪污盗窃、偷税漏税、行贿受贿、违反合同等所进行的专案审计等。其优点是时间短，耗费少，能及时发现和纠正问题，达到预定的目标；缺点是容易遗漏



问题，具有一定的局限性。

四、按被审计单位经济业务发生的时间分类

按被审计单位经济业务发生的时间，可以将审计划分为事前审计、事中审计和事后审计。

（1）事前审计也称为预防性审计，是指在被审计单位经济业务发生以前所进行的审计。其内容包括预测、决策方案、目标、计划、预算等审计，如投资方案、财务成本计划、产品生产或个别零部件加工方案的选择等审计。其作用是防患于未然，避免被审计单位出现重大的决策失误。

（2）事中审计是指在被审计单位经济业务执行过程中进行的审计。通常是对工期较长的基建项目和承包合同期中执行情况等进行的审计。有利于及时发现并纠正偏差。

（3）事后审计是指在被审计单位经济业务完成以后所进行的审计。大多数审计包括政府审计、民间审计、内部审计都是事后审计。

五、其他分类

（1）按是否按规定的时间进行，可将审计划分为定期审计和不定期审计。不定期审计一般是根据具体情况而随时安排的审计，如经济犯罪案件审计、经济合同纠纷审计等。

（2）按照审计是否为初次实施，可将审计划分为初次审计和再次审计。

（3）按执行审计的地点，可将审计划分为就地审计和报送审计。

课外阅读 李金华：审计并不是一有问题就处理一批人

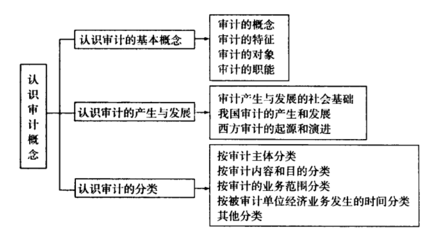
2007年03月15日 新华网

国家审计署审计长李金华11日在北京表示，审计不是一有问题就一定处理一批人，而是要各种问题区别对待。

李金华当日列席了人大会议的第三次全体会议。在回答今年是否将加大对审计出问题的官员的处理力度这一问题时，李金华强调了审计的依法进行、实事求是和区别对待这三项原则。他说："审计本身是依照法律（进行）的，法律怎么规定的，审计应该按照法律来确定纠正和惩罚，我们总的原则还是依法办事。但是还是应该看到，有些问题是属于个人的渎职、失职，甚至涉及个人的经济犯罪；但有些问题属于管理的制度不太完善，就很难追究责任，而是完善规章制度的问题。所以各种问题要区别看待，不能说审计出问题以后都要追究某个人的责任，有很多问题是制度不完善（造成的），这样的问题就要求完善制度。所以我觉得要实事求是，要区别对待，不能有问题都要处理一批人。"

资料来源：新华网 www.xinhuanet.com

知识回顾



复习思考

职业判断能力训练

一、选择题

1. 我国历史上第一部注册会计师法规是(　　)。
   A.《注册会计师法》　　B.《会计师暂行章程》
   C.《注册会计师条例》　　D.《会计师条例》
2. 对被审计单位(或项目)资源管理和使用的有效性进行检查和评价的审计类型是(　　)。
   A. 财政审计　　B. 财务审计
   C. 财经法纪审计　　D. 效益审计
3. 根据实施审计的范围不同,可以将审计划分为(　　)。
   A. 详细审计和抽样审计　　B. 全部审计和局部审计
   C. 内部审计和外部审计　　D. 委托审计和授权审计
   E. 就地审计和报送审计
4. 被审计单位按照审计机关的要求,将需要审查的全部资料按时送交审计机关所进行的审计是(　　)。
   A. 就地审计　　B. 报送审计
   C. 定期审计　　D. 详细审计
5. 国家审计机关对厂长(经理)的离任审计,对承包、租赁经营的经济责任审计,对国际组织的援助项目和世界银行贷款项目的审计,应当属于(　　)。
   A. 经济鉴证职能　　B. 经济评价职能
   C. 经济监督职能　　D. 经济统计职能

6. 内部审计主要对(　　)负责。

A. 国家　　B. 会计事务所

C. 本单位领导　　D. 税务局

7. 下列说法中不正确的是(　　)。

A. 注册会计师应当对发表的审计意见独立承担责任,但其责任可因为利用内部审计工作而减轻

B. 注册会计师应当考虑内部审计活动及其可能对注册会计师审计程序的影响

C. 内部审计的范围和目标因被审计单位的规模、组织结构和管理层需求的不同而存在很大差异

D. 注册会计师应当充分了解内部审计工作,以识别和评估财务报表重大错报风险,并设计和实施进一步的审计程序

8. 下列各项关于政府审计与注册会计师审计区别的表述不正确的是(　　)。

A. 政府审计是强制审计,注册会计师审计是受托审计

B. 相对于被审计单位而言,政府审计和注册会计师审计均具有较强的独立性

C. 政府审计是无偿审计,注册会计师审计是有偿服务

D. 在审计独立性上,政府审计体现为单项独立,注册会计师审计体现为双向独立

9. 注册会计师进行年度财务报表审计时,应对被审计单位的内部审计进行了解,并可以利用内部审计的工作成果,以下并不属于其原因的是(　　)。

A. 内部审计是注册会计师审计的基础

B. 内部审计是被审计单位内部控制的重要组成部分

C. 利用内部审计工作成果可以提高注册会计师的工作效率

D. 内部审计和注册会计师审计在工作上具有一定程度的一致性

10. 政府审计、内部审计、注册会计师审计共同构成了审计的监督体系。其中,政府审计与注册会计师审计在(　　)方面是基本相似的。

A. 审计所依据的准则　　B. 审计要实现的目标

C. 对内部审计的利用　　D. 审计中取证的权限

11. 审计的独立性表现为(　　)。

A. 经济上独立　　B. 思想上独立

C. 形式上独立　　D. 实质上独立

12. 审计按照审计主体可分为(　　)。

A. 政府审计　　B. 内部审计

C. 社会审计　　D. 效益审计

13. 与社会审计和内部审计相比,国家审计的特点有(　　)。

A. 法定性　　B. 内向性

C. 及时性　　D. 强制性

E. 有偿性

14. 与国家审计相比，内部审计的特点有(　　)。

A. 及时性　　B. 内向性

C. 法定性　　D. 强制性

E. 有偿性

15. 下列关于审计类型的表述中，正确的是(　　)。

A. 财政财务收支审计是指审计机关对各级政府部门的财务收支及有关活动的真实性、合法性进行的审计

B. 无论是全部审计还是局部审计，都可以运用详查法或抽查法

C. 与财政财务审计相比较，财经法纪审计更加突出合法性目标

D. 审计机构在某固定资产投资项目施工过程中，对施工进度、投资完成情况进行的审计是一种事中审计

E. 再次审计不能用上期审计形成的审计档案和经验

16. 下列提法中，表述正确的有(　　)。

A. 政府审计是独立性最强的一种审计，其审计意见更可靠

B. 注册会计师在审计时，必须了解内部审计的设置和工作情况

C. 注册会计师审计与政府审计所获取的证据可靠程度是相同的

D. 内部审计在审计内容、审计方法等方面与外部审计具有一致性

二、判断题

1. 财经法纪审计是指由国家审计机关、内部审计机构和社会审计组织对某单位严重违反财经法纪的行为所进行的专案审计。(　　)

2. 送达审计是一种简捷而有效的定期审计制度，因此一切企业事业单位均可采用。(　　)

3. 审计的独立性特征决定了由任何审计机构所出具的审计报告，在社会上均具有公证作用。(　　)

4. 国家审计机关进行的审计通常为强制审计。(　　)

5. 局部审计就是对被审计单位的会计资料抽取一部分进行审查，借以推断总体的正误情况。(　　)

6. 注册会计师可以独立执业。(　　)

7. 外部审计是指由来自被审计单位外部的审计机构和人员实施的审计，所以，上级内部审计机构进行的审计对企业来说就是外部审计。(　　)

8. 对于重大财经法纪的专案审计，应事先通知被审计单位，以利于调查工作顺利进行。(　　)

9. 我国国家审计是在国务院总理领导下，对人大常委会负责并报告工作。(　　)

10. 只要获得注册会计师资格，就可以从事审计的有关业务。(　　)

三、思考题

1. 什么是审计？审计有何特征？

2. 什么是审计的职能？

3. 审计的分类有哪些？

四、案例分析题

中天勤因银广夏事件执业资格被吊销

2001 年 8 月银广夏上市公司造假问题在被媒体披露后，财政部、证监会立即组成联合调查组对事件立案调查。现已查明，广夏（银川）实业股份有限公司通过伪造购销合同、伪造出口报关单、虚开增值税专用发票、伪造免税文件和伪造金融票据等手段，虚构主营业务收入、虚构巨额利润等问题，同时也已查明深圳中天勤会计师事务所及其签字注册会计师违反法律法规和职业道德，为银广夏公司出具严重失实的无保留意见的审计报告。

上述问题，严重损害了广大投资者的合法权益和证券市场公开、公平、公正原则。为此，财政部对该案所涉及的会计师事务所和注册会计师依法进行处罚：吊销签字注册会计师刘加荣、徐林文的注册会计师资格；吊销中天勤会计师事务所的执业资格，并会同证监会吊销其证券、期货相关业务许可证，同时，追究中天勤会计师事务所负责人的责任。

注册会计师在对银广厦审计过程中的失误包括：未能对关键证据亲自取证，这些重要的证据如海关报关单、银行对账单、重要出口商品单价等均是由被审计单位提供；进行审计的会计师未能采取必要的审计程序对这些证据的真假作进一步确认。注册会计师在其审计过程中过分依赖被审计单位提供的会计资料；未能保持应有的职业谨慎。

要求：你通过银广厦事件得到哪些启示？

职业实践能力训练

带领学生参观会计师事务所，了解审计程序以及注册会计师的审计范围、工作情况。

职业拓展能力训练

一、训练目的

通过训练，锻炼学生对数字的敏感性。

二、实训内容与步骤、实训具体要求

1. 实训内容：竞赛报数。

2. 实训步骤：所有人围成一圈，需要共同完成一件任务——数数。数数的规则是每人按照顺序一个人数一个数，从 1 数到 50，遇到有 7 或 7 的倍数时，就以拍巴掌表示。然后由原来的逆时针顺序改为顺时针开始数。数错的人可以罚表演节目或者分小组进行竞赛。

3. 具体要求：

人数：5～10 人；时间：10 分钟；场地：不限。

项目二

认识审计职业

学习目标

知识目标

(1)理解审计组织；

(2)理解审计人员的素质要求；

(3)了解审计人员的构成、资格要求。

能力目标

(1)具备审计职业道德；

(2)认识审计法律责任。

任务案例

小沈进入中豪会计师事务所后，领导要求他尽快认识审计职业，熟悉审计人员的构成、资格要求和素质要求，认识审计法律责任，具备审计职业道德。

认识审计组织、人员和学科体系

取得中国注册会计师资格的审计人员，只有加入会计师事务所才能从事社会审计工作。了解审计组织，具备审计人员的资格要求和业务要求，才能更好地开展审计工作。

一、审计组织

（一）国家审计机关

建立和健全审计组织，并配备合格的审计人员，这是各国实行审计制度的必要前提和组织基础。当今世界上多数国家都分别建立了国家审计机关、内部审计机构和社会审计组织。



1. 国家审计机关的隶属模式

国家审计机关是代表国家会计法行使审计监督权的行政机关，它具有国家法律赋予的独立性和权威性。国家审计机关不仅是最早的审计组织形式，而且也是现代各国审计机构体系最重要的组成部分。由于世界各国的文化传统和政治体制的不同，一百多个国家的最高审计机关的隶属关系和地位也有很大差别。其主要类型有以下三种：

（1）立法型

立法型的国家最高审计机关隶属立法部门，依照国家法律赋予的权力行使审计监督权。一般直接对议会负责，并向议会报告工作。目前世界上大多数国家的最高审计机关都属于立法型审计机构。例如，奥地利审计院直接隶属国民议会，每年向国民议会提交工作报告；加拿大审计长每年向众议院报告审计长公署工作中重要的应提请众议院注意的任何事项；美国审计总局（署）隶属国会，不受任何行政当局干涉，独立行使审计监督权。立法型审计机关地位高、独立性强，不受行政当局的控制和干预。

（2）司法型

司法型的国家审计机关隶属司法部门，拥有很强的司法权。例如，意大利的审计法院对公共财务案件和法律规定的裁判权，审计法院直接向两院报告审查的结果；西班牙审计法院拥有自己的司法权；法国审计法院也有一定的审判权。司法型审计机关可以直接行使司法权力，具有司法位，很高的权威性。

（3）行政型

行政型的国家最高审计机关隶属于政府行政部门，它是政府行政部门中的一个职能部门，根据国家赋予的权限，对政府所属行政各级、各部门、各单位的财政财务收支活动进行审计。它们对政府负责。保证政府财经政策、法令、计划、预算的正常实施。例如，沙特阿拉伯王国审计总局是对首相负责的独立机构，年度报告应呈递国王陛下；泰王国审计长公署应向内阁总理呈报；瑞典审计局认为有必要报告有关情况，则应首先向负责部门或有关机构报

告，如认为无此必要，可直接向政府报告；我国国家审计署接受国务院总理的领导。行政型审计机关依据政府法规，进行审计工作，其独立地位低，基本上不具有法律约束力。

还有些国家的最高审计机关，介于立法、司法及行政部门之间，难以确定其从属类型。例如，日本会计检察院既不属于国会，对内阁也具有独立的地位。会计检察院认为其检查报告需要向国会申诉时，可由检察官出席国会，或用书面说明。德国联邦审计院是联邦机构，是独立的财政监督机构，只受法律约束、联邦审计院的法定职能是协助联邦议院、联邦参议院和联邦政府做出协议。一般说来，这类审计机关只受法律约束，而不受国家机关的直接干预。

2. 我国审计机关的设置

审计机关，一般是指审计权力的承担者，审计监督活动的实施者。我国审计机关，主要有以下两种：

(1)中央审计机关

中华人民共和国审计署成立于1983年9月15日，它是国务院所属部委级的国家机关，是我国最高审计机关，它具有双重法律地位：一方面，它是国务院的组成部门，要接受国务院的领导和指示，依照和执行国务院的行政法规、法定和命令；而另一方面，它又有自己的职责范围，对自己所管辖的事项，以独立的行政主体从事活动，并承担由此产生的责任。审计署按照统一领导、分级负责的原则组织和领导全国的审计工作，其主要职责是：接受委托起草审计法律、行政法规草案，提出修改审计法律、行政法规的草案；制定审计工作的方针、政策、发布审计工作的命令、指示和规章，确定审计工作重点，编制全国审计项目计划；办理审计署管辖范围内的审计事项，组织、指导全国性行业和专项资金审计，组织、实施对与国家财政收支有关的特定事项的专项审计调查；领导、管理全国审计机关的审计业务和其他审计工作，制定审计准则；指导、监督全国的内部审计工作问题依照法律和国务院的规定指导、监督、管理全国的社会审计工作；协同省级主管部门依照法定程序办理省级审计机关负责人(包括正职和副职)的任免事项；办理法律、行政法规规定和国务院交办的其他事项。

由于我国各级审计机关的审计范围是按照被审计单位财政财务的隶属关系来划分，如属于中央的企事业单位由审计署负责审计；属于地方的企事业单位，分别由省、市、县审计机关负责审计。为了就近审计和同行业审计的需要，审计机关有必要在重点地区和部门派出审计特派员。

审计署根据工作需要派出审计特派员，设立审计派出机构，须经国务院批准。审计特派员工作机构根据审计署的授权，依法独立进行审计工作，审计终结后，出具审计意见书，做出审计决定。到1993年12月底，国家审计署已在上海、南京、沈阳、武汉、广州、成都、西安、京津冀、深圳等18个城市和地区设立了特派员办事处，负责对各该地区的中央企业、事业单位以及省级政府财政进行审计监督。这些特派员办事处直接受审计署领导，对审计署负责并报告工作，处级以上的干部由审计署任免。1994年审计署实行“三定”时，经国务院批准，在国务院所属审计业务机构，设立了审计署派出机构；随着1998年国务院的机构改革，因部委的变动审计派出机构也有较大变动。这些派驻部门的审计机构，原则上负责各部门直属企业、事业单位工作和内部审计指导与监督工作。派驻部门审计机构的编制由审计署负责核定，处级以上干

部由审计署任免。

(2)地方审计机关

地方审计机关是指省、自治区、直辖区、设区的市、自治州、县、自治县、不设区的市、直辖区人民政府设立的审计组织,负责本行政区域内的审计工作。地方审计机关也是根据宪法、审计法有关条文规定设立的,同样也具有法律地位。

省、自治区的审计机关称为审计厅,其他地方各级审计机关统称为审计局。地方各级审计机关在法律上也具有双重地位:一方面,它是各级政府的一个职能部门,直接对本级政府行政首长负责;另一方面,地方审计机关对自己管辖范围内的审计事项,又以独立的行政主体资格从事活动。《审计法》第八条规定:"省、自治区、直辖市、设区的市、自治州、县、自治县,不设区的市、市辖区人民政府审计机关,分别在省长、自治区主席、市长、州长、县长、区和上一级审计机关的领导下,负责本行政区域内的审计工作。"地方审计机关按照国家法律和本级政府的政策、决议行使权力,处理行政事务。其主要职责是:接受委托起草地方性审计法规、规章和其他规范文件草案,提出修改地方性审计法规、规章和其他规范性文件的草案;制定审计规章制度,根据本级人民政府和上级审计机关的要求,确定审计管辖范围内的审计工作重点,编制审计项目计划;办理本级审计机关审计管辖范围内的审计事项,组织、指导审计管辖范围内行业和专项资金审计,组织实施对本级财政收支有关的特定事项的专项审计调查;领导、管理下级审计机关的审计业务和其他审计工作;具体指导、监督审计管辖范围内的内部审计工作;根据规定具体指导、监督、管理社会审计工作;协同下一级主管部门依照法定程序办理下一级审计机关负责人(包括正职和副职)的任免事项;办理法律、法规、规章规定以及上级审计机关和本级人民政府交办的其他事项。省、自治区人民政府设立的地方行政公署的审计机关,在省、自治区人民政府审计机关和行政公署专员授权的范围内,依法实施审计监督。对地区行政公署和省、自治区审计机关负责并报告工作,审计业务以省、自治区审计机关领导为主。

我国地方审计机关实行双重领导,对本级人民政府和上一级审计机关负责并报告工作,审计业务以上级审计机关领导为主。例如:①地方审计机关要遵照上级机关颁布的审计规章做出审计工作决定;②地方审计机关要认真办理上级审计机关布置的工作任务;③地方审计机关的工作情况和查出的重要问题,要及时向上级审计机关报告;④地方审计机关如遇有地方政府对审计工作的指示、决定与上级审计机关的决定、规章相违背时,应按上级审计机关的执行。上级审计机关也要考虑下级审计机关及其政府的意见。

根据审计法的有关规定,我国地方审计机关也可以在其审计管辖范围内派出审计特派员,但应由本级政府决定,并报上级审计机关备案。

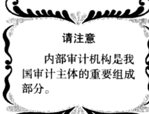
我国审计组织体系的主要特征是:我国国家审计实行行政审计模式;我国审计机关实行双重领导体制;国家审计机关对社会审计、内部审计进行业务指导和审计监督。

(二)内部审计机构

《中华人民共和国审计法》第二十九条规定:"国务院各部门和地方人民政府各部门、国有的金融机构和企事业组织,应当按照国家有关规定建立健全内部审计制度"。内部审计制

度是部门单位健全内部控制，审查财政、财务收支，改善经营管理，提高资金使用效率，提高经济效益或者工作绩效的一项重要的管理控制制度。

在我国实行内部审计制度，有利于企业通过内部审计来检查和评价内部各单位履行经济责任的状况，加强内部管理和控制，挖掘内部潜力，提高经济效益，增强竞争能力，维护自身的合法权益；有利于其他占有和使用国有资产的部门和单位，通过内部审计来保障国有资产的安全完整，提高国有资产的利用效率；有利于国家通过内部审计促使各部门、各单位加强对国有资产的经营或管理，以巩固和发展国有经济。



我国内部审计机构，是指在部门、单位内部从事组织和办理审计业务的专门组织，它是我国审计主体的重要组成部分。在审计署正式成立以后，我国就提出了实行内部审计制度，并根据国务院的要求，许多部门和单位相继建立了内部审计机构；在《国务院关于审计工作的暂行规定》中，进一步规定了内部审计机构的设置、领导关系、审计任务等问题；后来在《审计条例》中，对内部审计机构又做了进一步的规范，1994 年颁布的《审计法》中确立了内部审计制度的法律地位并明确了审计内部审计的法律关系；1995 年颁布的《审计署关于内部审计工作的规定》，更全面地规范了内部审计机构的设置、领导关系、审计范围、主要权限、工作程序、内部管理及与审计机关的关系等。

（三）社会审计的组织

不同国家社会审计组织的名称不相同，除叫会计公司、会计师事务所外，德国称经济审计公司，日本称审计法人，泰国称审计会计事务所。我国社会审计组织是指根据国家法律或条例规定、经政府有关部门审核批准、注册登记的审计事务所、会计师事务所和其他审计咨询机构。当中国注册会计师协会和中国注册审计师协会实行联合后，注册审计师更名为注册会计师，注册审计师原来所在的工作机构，从其自愿，可仍称审计事务所，也可改为会计师事务所。由此可见，我国社会审计组织虽然处于两所并存的状态，但由于均接受联合后的中国注册会计师协会的行业统一管理，其机构性质和执业范围并没有多少差别。

会计师事务所是国家批准、依法设立并独立承办注册会计师业务的机构，实行自收自支、独立核算、依法纳税。会计师事务所是注册会计师的工作机构，注册会计师只有加入会计师事务所才能承接业务。

请注意

我国会计师事务所大致有4种类型。

我国会计师事务所大致有 4 种类型：一是直接由财政部批准的会计师事务所；二是由省、自治区、直辖市财政厅（局）批准成立的会计师事务所；三是指我国注册的会计师事务所与国际会计公司成立的会计事务所；四是由审计事务所改名的会计师事务所。

二、审计人员

广义的审计人员是指在国家审计机关、内部审计机构、社会审计组织中执行审计业务的

人员，包括国家审计人员、内部审计人员和独立审计人员。

（一）审计人员的构成

国家审计人员包括国家审计署的审计长、副审计长，地方各级审计厅、局的厅、局长、各级审计机关的领导人员和非领导职务的一般工作人员。

审计长是审计署的行政首长。按照宪法有关条文的规定，审计长是根据国务院总理提名，全国人民代表大会常务委员会决定，由中华人民共和国主席任命。审计署实行审计长负责制，审计长是国务院的组成人员。审计长每届任期5年，可以连任。全国人民代表大会有权罢免审计长。

根据中华人民共和国《国务院组织法》和国务院的有关规定，审计署设副审计长4名，协助审计长的工作，并对审计长负责，副审计长的任免由国务院决定。

根据中华人民共和国地方各级人民代表大会和地方各级人民政府组织法中有关规定，审计厅、局长由本级人民代表大会常务委员会决定任免。审计厅、局是本级人民政府的组成人员。

除上述主要负责人以外的其他审计人员，由有关部门依据《国家公务员暂行条例》和其他法律规定的干部管理权限决定任免。

内部审计人员，是指在部门、单位内部审计机构从事审计事务的人员以及在部门、单位内部设置的专职从事审计事务的人员。根据《内部审计工作的规定》："任免内部审计机构的负责人，应当事前征求上级主管部门或单位的意见。内部审计人员应当具备必要的专业知识。内部审计人员专业技术职务资格的考评和聘任，按照国家的有关规定执行。"内部审计人员除熟悉会计、财务、审计的专业人员以外，也可视工作需要配备其他专业人员，如经济师、工程师、律师等。

独立审计人员，是指在社会审计组织中接受委托从事审计和会计咨询、会计服务的执行人员。我国独立审计人员主要是注册会计师，注册会计师是依法取得注册会计师证书并接受委托从事审计和会计咨询、会计服务业务的执行人员。社会审计组织如因业务上需要，亦可临时聘任工程师、经济师、律师等合作。

（二）审计人员的资格要求

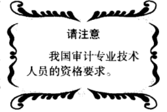
审计工作是一项专业性要求较高的工作，现代审计的内容又十分广泛和复杂，特别是经济效益出现以后，要求审计人员具有广博的知识和多种技能，同时还必须取得相应的任职资格。我国近年来也开始实施审计专业技术职称的评定和考试制度。我国审计专业技术职称包括高级审计师、审计师和助理审计师、审计员，其任职资格要求如下：

1. 高级审计师（高级专业职务）

（1）具有系统、坚实的审计专业和经济理论基础知识，熟悉财政、税务、金融和基建、企业财务管理、会计核算等相关知识。

（2）了解国家宏观经济政策和各项经济改革措施，熟悉与审计工作相关的各项经济法律、行政法规，通晓审计法规、会计法规及有关行业的财务会计制度。

(3)了解国内外审计专业的发展趋势，国际审计准则及审计国组织中主要成员国有关审计的法律、规范、办法等。



(4)能熟练运用经济基础理论和专业知识，解决审计领域中重要或关键的疑难问题；能针对审计工作发展趋势，提出相适应的审计工作重点、方式和方法；能解决审计工作与其他工作配合、协调中的重大问题。

(5)能够组织、指导与考核中级审计人员的业务学习和工作，能够主持审计课题科研工作；具有较高的文字表达能力。

(6)能熟练掌握一门外语；了解计算机基础知识，掌握计算机操作技能。

我国对高级审计师资格实行评审制度。审计人员应具有中级职务一定的任职年限、具备一定的学历和取得一定的业绩和成果，才有资格参加晋升高级审计师的评审。

2. 审计师(中级专业职务)

(1)掌握比较系统的审计专业理论和业务知识，有一定的经济基础理论和经济管理知识以及经济法知识。

(2)熟悉并能正确运用国家有关经济法律、行政法规、规章制度，以及党和国家的方针、政策。

(3)有较丰富的审计实际工作经验和一定的分析能力，能组织和指导具体的审计项目和审计工作并担任主审工作；能组织实施行业性审计或审计调查工作；能承担重大专案审计工作；具有一定的审计科研能力和文字表达能力。

(4)掌握计算机基础知识并能运用计算机完成有关的审计业务；掌握一门外语。

3. 助理审计师(初级专业职务)

(1)掌握审计专业基础理论和专业知识，掌握经济管理基础知识和基本掌握经济法知识。

(2)熟悉并能够正确执行国家有关法律、行政法规、规章制度以及方针、政策。

(3)掌握并运用有关的审计技术方法，能承担某一方面的审计工作任务。

(4)了解计算机基础知识并能运用计算机处理某一方的审计业务；初步掌握一门外语。

审计人员的要取得审计师资格或初级资格均要通过国家考试。

(三)审计人员的素质要求

请注意

我国审计专业技术人员的政治素质和业务素质要求。

审计工作是一项政策性强、专业性强的工作，对于每个审计人员来说，必须具备与审计工作性质及某一方面工作任务相适应的素质水平，这种素质水平主要表现在政治素质和业务素质两个方面。

1. 政治素质

审计工作是一项依法进行经济监督的活动，也是一项求真求实的工作，审计人员必须树立正确的业务指导思想和具备优良的工作作风。

审计人员必须不断地学习马列主义理论、国家的方针政策及各项法律知识来保持较高的政治理论水平和政策水平，以此来指导审计业务工作。审计人员必须坚持四项基本原则，必须牢固树立为四个现代化服务的思想，要有责任感，不断研究我国经济法律建设中的新问题、新情况，认真处理新发现的问题，以促进我国经济的稳定和发展。审计人员必须认真执行党和国家的方针、政策，自觉维护国家利益和社会公众利益，勇于坚持原则，敢于揭露违法违纪行为。

审计人员在审计实践中必须保持优良的工作作风。审计人员应自觉遵守各种审计规范的要求，严格约束自己的行为。审计人员应始终如一地坚持独立性原则，实事求是地检查，客观公正地评价。审计人员应保持职业上的谨慎，深入细致，认真负责，勇于克服各种困难、排除各种干扰，决不放弃一丝一毫的疑点。

2. 业务素质

审计工作是一项技术性很强的工作，职业审计人员应具有熟练地应用审计标准、程序的技术所需要的专业知识、基本能力、多种技巧与丰富经验等方面的业务素质，否则难以取得高质量的审计成效。

在专业知识方面，审计人员必须通晓审计理论和方法，精通会计理论和方法，熟悉会计准则、会计制度以及审计机关的各项法规、制度，了解有关法律知识、企业管理知识、管理信息系统知识和电算化知识。

审计人员能否将具有的知识最大限度地运用到审计实务中，组织与实施审计工作，这就是审计人员的能力问题。审计人员的能力最集中的表现在两个方面：一是审计人员在执行任务时，能否对被审计的单位或事项提出有针对性、有价值的问题，能否提出见解与办法；二是对被审计业务重点内容，能否做有效的归纳分析，能否向有关人员做恰当的说明和解释。具体地说，审计人员应具备沟通、协调、配合的能力，独立运用标准、程序、技术进行取证的能力，分析与决断的能力，综合、比较、评价的能力，改革创新的适应与发展的能力，书面表达和口头表达的能力。为了提高审计质量和审计效率，以及开展对外交流，审计人员还必须具有外语交往能力和提高软件开发与计算机应用能力。

审计人员要辨明是非、鉴别偏差，要得到解决问题的方案；在相同或可比较环境中均具有职业的谨慎，对审计任务的复杂性应有必要的注意；对实际的或潜在的不法行为、差错、疏漏、无效率、浪费、无效果和利害冲突等，能发现有用的证据；等等。这一切均需要运用熟练的审计技能和判断，来决定有关的审计范围，确定审计价值的实质性与重要性，评价内部控制的效果与效率，衡量每一阶段审计工作的成本与效益等。审计人员不仅要从书本上、他人那里学习审计技巧，更重要的要注意自身经验的积累。

三、审计学科体系

（一）审计学的概念

审计学，是研究审计产生和发展规律的学科。实践是检验真理的唯一标准，科学是实践经验的总结。审计学就是对审计实践活动在理论上的概括、反映和科学总结，并用来指导审

计实践活动，促进经济发展。

由于早期财务审计是以审查会计账目、报表对象，故名为“听其会计”、“逆其会计”或“查账”。因而有人把审计纳入广义会计学的分支，即会计核算、会计分析和会计检查。因而认为审计对象就是会计，没有会计就没有审计。

我国审计界根据审计长期的实践认为，审计与会计是两种不同的事物，审计也不同于一般的“查账”。会计产生于经济管理的需要，萌发于原始公社时期；而审计产生于经济监督的需要，萌芽于奴隶社会。会计产生的时间，早于审计。会计虽然也具有经济监督的职能，但它不是一种专职监督，而是一种业务监督，属于管理的附带职能。会计监督的范围和内容，受到其业务工作范围的内容的严格限制，主要对企事业单位生产经营的各个环节和行政管理部门的经济活动及财务收支进行监督。会计监督的目的，是为了保证会计核算资料真实、正确和合法，使单位财务收支、财务状况和财务成果能得到有效控制和监督，使违法乱纪行为能得到检查和纠正。会计监督，一般采用日常控制和事后检查分析相结合的形式，主要通过凭证稽核、会计分析和制度执行情况检查等方式来进行监督。从审计产生的基础、审计本质、审计定义、审计对象、审计职能及其历史演变过程可以看出，审计是一种具有独立性的经济监督，审计的对象是被审计单位的经济活动和会计资料，审计审查的内容包括会计，但不限于会计。所以，查账，只是检查账目，而审计，一般是审核、稽查、计算，它不仅包含了查账的全部内容，而且还包括了对计算行为及经济活动进行实地考察、调查、分析和检验。同时，审计只能由专职的审计机构和人员进行，而查账则不受此限制。由上可见，审计是一门独立的学科，而不是会计的一个分支。

审计学发展至今，已成为一门具有综合性的应用科学。它不仅具有很强的理论性，而且还具有实践性和技术性。其理论性主要表现为审计学探讨和研究了审计活动规律及其应用，对审计实践实行了高度概括和科学总结。其实践性主要表现审计学可以应用于审计实践之中，指导审计工作，并有明显的经济和社会效果；其技术性主要表现为审计吸纳了各种科学成果，为审计活动提供了各种科学技术方法和手段。

（二）审计学科体系

现代审计是现代市场经济发展的产物。由于科学技术的发展，商品经济的发达，对经济管理与监督提出了更高的要求。由于审计职能的扩大，不仅财务审计有了很大的发展，经营审计、管理审计、绩效审计也应运而生。不仅政府审计日渐完善，随着股份公司的发展，跨国公司的涌现，同时也促进了内部审计和社会审计的发展，特别是会计电算化之后，使审计又提出了新的挑战，这些都为现代审计体系的建立和发展创造了良好的条件。由于把哲学的世界观和方法论应用于审计科学领域，使世界审计理论水平有了很大提高，审计理论结构体系正在逐步形成。

审计学科是任何学科均不能包容或代替的一门独立学科，其主要研究对象是审计理论、审计方法、审计组织和审计制度等审计活动。因此，现代审计学科体系一般由理论审计学、应用审计学、审计技术学、历史审计学四个分学科组成。理论审计学，主要研究审计概念、原理、知识和规律，它对于整个审计学科研究具有指导意义。应用审计学，主要研究各类不同

目标的审计和各个不同行业的审计以及审计法学。审计技术学，主要研究各种审计方式、技术、方法和手段及其应用。历史审计学，主要研究审计的产生，发展和兴衰存亡的规律性。审计学科体系结构除上述四类分学科外，有人认为还应包括边缘审计学，即审计学和其他社会科学或自然科学交叉与融合的科学。

审计学的研究方法很多，但其主要应掌握和应用理论联系实际的方法、唯物辩证的方法、比较研究的方法、定性定量研究的方法等。

我国的会计师事务所是(　　)。

A. 有偿服务　　　　B. 自收自支

C. 独立核算　　　　D. 依法纳税

认识审计职业道德与法律责任

一、审计职业道德

职业道德是指从事特定职业的人们在其职业活动中，应当遵循的行为规范和准则。职业道德，是协调人际关系，维护生产和生活秩序，促进社会发展的行为规范，审计职业道德就是社会职业道德的一个重要组成部分。

> **请注意**
>
> 《审计机关审计人员职业道德准则》、《内部审计人员职业道德规范》、《中国注册会计师执业道德规范指导意见》是我国审计职业道德方面的法规性文件。

美国注册会计师协会(AICPA)职业道德规范共分四个层次：

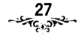
第一层次为职业道德概念，包括责任、公共利益、正直、客观与独立、应有的谨慎及业务范围和性质。

第二层次为行为守则，规范注册会计师执行行为的最低标准。

第三层次为守则解释，不具有强制性，但如有违背须说明理由。

第四层次为道德裁决，是美国注册会计师协会针对从业人员和其他对道德规则有兴趣的人员所提出的问题所作的书面解释。

在我国，国家审计、社会审计、内部审计都制订有职业道德规范。2001 年 8 月 1 日发布的《审计机关审计人员职业道德准则》中规定，审计人员职业道德，是指审计机关审计人员的职业品德、职业纪律、职业胜任能力和职业责任。中国内部审计协会制定了《内部审计人员职业道德规范》，自 2003 年 6 月 1 日起施行。2002 年 6 月 25 日，中国注册会计师协会发布了《中国注册会计师执业道德规范指导意见》，具体包括独立性，专业胜任能力，保密，收费与



佣金，与执行鉴证业务不相容的工作，接任前任注册会计师的审计业务以及广告、业务招揽和宣传等七个方面的内容，对注册会计师履行社会责任，恪守独立、客观、公正的原则，保持应有的职业谨慎，保持和提高专业能力，履行对客户、同行的责任等提出了具体要求。

1. 独立性

注册会计师执行鉴证业务时应当保持实质上和形式上的独立，所谓形式独立是指注册会计师要加入会计事务所，注册会计师或事务所具备独立承担民事责任和刑事责任的能力。所谓实质上的独立是指注册会计师或事务所与被审计单位不存在经济上的依赖或关联关系。关联关系包括家庭成员、曾任被审计单位的管理人员、与被审计单位有长期业务交往等。保持独立性是注册会计师最重要的职业道德，是得到客观公正的审计结论的基本前提。

维护独立性的措施主要包括：安排审计鉴证小组以外的注册会计师进行复核；定期轮换项目负责人及签字注册会计师；将独立性受到损害的鉴证小组成员调离鉴证小组等。

2. 专业胜任能力

注册会计师应当通过教育、培训与执业实践保持和提高专业胜任能力。注册会计师不得宣称自己具有本不具备的专业知识、技能或经验，注册会计师不得提供不能胜任的专业服务。

3. 保密

注册会计师应当对在执业过程中获知的客户信息保密，这一保密责任不因业务约定的终止而终止。注册会计师不得利用在执业过程中获知的客户信息为自己或他人谋取不正当的利益。注册会计师在以下情况下可以披露客户的有关信息：取得客户的授权；根据法规要求，为法律诉讼准备文件或提供证据，以及向监管机构报告发现的违反法规行为；接受同业复核以及注册会计师协会和监管机构依法进行的质量检查。

4. 收费与佣金

在专业服务得到良好的计划、监督及管理的前提下，收费通常以每一专业人员适当的小时费用率或日费用率为基础计算。专业服务的收费依据、收费标准及收费结算方式与时间应在业务约定书中予以明确。除法规允许外，会计师事务所收费与否或多少不得以鉴证工作结果或实现特定目的为条件。不得为招揽客户而向推荐方支付佣金，也不得因向第三方推荐客户而收取佣金。不得因宣传他人的产品或服务而收取佣金。

5. 与执行鉴证业务不相容的工作

注册会计师不得从事有损于或可能有损于其独立性、客观性、公正性或职业声誉的业务、职业或活动。会计师事务所不得为上市公司同时提供编制会计报表和审计服务。会计师事务所的高级管理人员或员工不得担任鉴证客户的董事（包括独立董事）、经理或其他关键管理职务。

6. 接任前任注册会计师的审计业务

在接受审计业务委托前，后任注册会计师应当向前任注册会计师询问审计客户变更会计师事务所的原因，并关注前任注册会计师与审计客户之间在重大会计、审计等问题上可能



存在的意见分歧。如果后任注册会计师发现前任注册会计师所审计的会计报表存在重大错报,应当提请被审计单位告知前任注册会计师,并要求被审计单位安排三方会谈,以便采取措施进行妥善处理。

7. 广告、业务招揽和宣传

会计师事务所不得利用新闻媒体对其能力进行广告宣传,但刊登设立、合并、分立、解散、迁址、名称变更、招聘员工等信息以及注册会计师协会为会员所作的统一宣传不在此限。会计师事务所和注册会计师在招揽业务时不得有以下行为:暗示有能力影响法院、监管机构或类似机构及其官员;做出自我标榜的陈述,且陈述无法予以证实;与其他注册会计师进行比较;不恰当地声明自己是某一特定领域的专家;做出其他欺骗性的或可能导致误解的声明。

注册会计师在名片上可以印有姓名、专业资格、职务及其会计师事务所的地址和标识等,但不得印有社会职务、专家称谓以及所获荣誉等。

三、审计人员的法律责任

审计人员的法律责任是指审计人员因违约、过失或欺诈对委托人或第三方造成损害,而应按有关法律法规承担的法律后果。

案例分析

兰州甲公司与香港乙公司在深圳合资设立丙公司,注册资本 1 000 万,各投资 50%。香港公司为兰州公司代理投资 500 万元没有如实告知注册会计师而被全部确认为香港股东的投资。此公司注册为外商独资公司。

【分析】 此案涉及虚假注册,注册会计师出具了不真实的验资报告。主要原因是:(1)注册会计师未仔细审验委托方提供的相关法律文件;(2)未尽职业谨慎义务;(3)审验程序不到位。

1. 国家审计人员的法律责任

《审计法》第四十九条规定:"审计人员滥用职权、徇私舞弊、玩忽职守,构成犯罪的,依法追究刑事责任;不构成犯罪的,给予行政处分。"

2. 内部审计人员的法律责任

《审计署关于内部审计工作的规定》第十五条规定内部审计人员应当依法审计、忠于职守、坚持原则、客观公正、廉洁奉公、保守秘密;不得滥用职权、徇私舞弊、泄漏秘密、玩忽职守。第十六条规定对违反该规定的单位和个人,由其主管部门或单位在法定职权范围内,根据情节轻重,给予行政处分、经济处罚,或者提请有关部门处理。内部审计人员违反了内部审计工作的规定,应由主管部门或单位在法定职权范围内,根据情节轻重,给予行政处分、经济处罚;情节严重的可交由司法部门进行处理。

3. 社会审计人员的法律责任

《注册会计师法》对社会审计人员的法律责任进行了规定。注册会计师违反该法第二十条、第二十一条规定的，由省级以上人民政府财政部门给予警告；情节严重的，可以由省级以上人民政府财政部门暂停其执行业务或者吊销注册会计师证书。注册会计师违反该法第二十条、第二十一条的规定，故意出具虚假的审计报告、验资报告，构成犯罪的，依法追究刑事责任。

《注册会计师法》第二十条的规定是：注册会计师执行审计业务，遇有下列情形之一的，应当拒绝出具有关报告：

(1)委托人示意其作不实或者不当证明的。

(2)委托人故意不提供有关会计资料和文件的。

(3)因委托人有其他不合理要求，致使注册会计师出具的报告不能对财务会计的重要事项做出正确表述的。

第二十一条的规定是：注册会计师执行审计业务，必须按照执业准则、规则确定的工作程序出具报告。注册会计师执行审计业务出具报告时，不得有下列行为：

(1)明知委托人对重要事项的财务会计处理与国家有关规定相抵触，而不予指明。

(2)明知委托人的财务会计处理会直接损害报告使用人或者其他利害关系人的利益，而予以隐瞒或者作不实的报告。

(3)明知委托人的财务会计处理会导致报告使用人或者其他利害关系人产生重大误解，而不予指明。

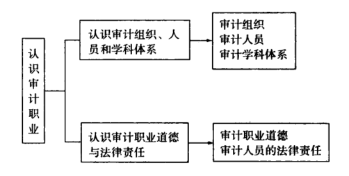
(4)明知委托人的会计报表的重要事项有其他不实的内容，而不予指明。

知识拓展　高速公路建设成为了资金违规使用的重灾区

2007年03月27日　新华网

2007年3月26日，国家审计署发布第2号审计公告。公告显示，在对34个高等级公路项目建设管理及投资效益情况进行审计后发现，这些项目建设中因违规招投标、挤占挪用、损失浪费等行为涉及的资金超过160亿元，已有81人被依法追究刑事责任或受到党纪政纪处分。高速公路建设成为了资金违规使用的重灾区。

知识回顾



复习思考

职业判断能力训练

一、选择题

1. 我国建立的审计组织是(　　)。

   A. 国家审计机关　　B. 内部审计机构

   C. 社会审计组织　　D. 纪检部门

2. 世界各国的国家审计机关的隶属模式主要类型有(　　)。

   A. 立法型　　B. 司法型

   C. 行政型　　D. 混合型

3. 我国会计师事务所大致有以下类型(　　)。

   A. 直接由财政部批准的会计师事务所

   B. 由省、自治区、直辖市财政厅(局)批准成立的会计师事务所

   C. 我国注册的会计师事务所与国际会计公司成立的会计事务所

   D. 由审计事务所改名的会计师事务所。

4. 我国审计专业技术职称包括(　　)。

   A. 高级审计师　　B. 审计师

   C. 助理审计师　　D. 审计员

5. 注册会计师执行审计业务,遇有下列情形之一的,应当拒绝出具有关报告(　　)。

   A. 委托人示意其作不实或者不当证明的

   B. 委托人故意不提供有关会计资料和文件的

   C. 因委托人有其他不合理要求,致使注册会计师出具的报告不能对财务会计的重要事项做出正确表述的

   D. 审计人员在审计过程中没有发现问题的

二、判断题

1. 内部审计机构是我国审计主体的重要组成部分。 （ ）
2. 注册会计师只有加入会计师事务所才能承接业务。 （ ）
3. 按照宪法有关条文的规定，我国审计长是由国务院总理任命。 （ ）
4. 审计是会计的一个分支。 （ ）
5. 独立性是审计的生命和灵魂。 （ ）

三、思考题

1. 简述审计的组织、人员和学科体系。
2. 审计人员应具备什么样的职业道德？
3. 简述审计法律责任。

四、案例分析题

审计部门是否应独立设置

某大学没有独立设置的审计机构，相关业务一直由财务处“兼任”。2006 年上级审计机关要求该大学设置独立的审计机构，校长想不明白，审计和会计不是有密切联系吗，为什么要分开？

职业实践能力训练

带领学生到审计现场，与审计人员座谈，认识审计职业，熟悉审计人员的构成、资格要求和素质要求，尽快具备审计职业道德。

项目三

认识审计标准和审计准则体系

学习目标

知识目标

(1)理解审计标准的含义和作用;

(2)了解审计标准的分类;

(3)理解审计标准的选用原则;

(4)理解审计准则的含义和重要作用;

(5)理解鉴证业务基本要素;

(6)了解会计师事务所质量控制准则。

能力目标

(1)清晰表述注册会计师执业准则体系的内容;

(2)清晰表述审计准则体系的内容。

任务案例

小沈在中豪会计师事务所进行岗前培训期间,接触到许多注册会计师所执行的实际业务案例。在学习这些案例的同时,小沈发现注册会计师在执行业务时要遵循严格的规范制度,所以他希望能尽快理清这些规定。今天,中豪会计师事务所的指导老师将要帮助小沈来梳理这些相关的知识点。

认识审计标准

一、审计标准的含义和作用

审计标准，是指用于评价或计量审计对象的基准，是审计人员对被审计事项进行评价和判断，提出审计意见并做出审计结论的客观标准、准绳。也就是说，审计标准是对所要发表意见的审计对象进行"度量"的一把"尺子"，注册会计师可以根据这把"尺子"对审计对象进行"度量"。如果没有适当的标准提供指引，任何个人的解释甚至误解都可能对结论产生影响，这样，结论必然缺乏可信性。

> **请注意**
> 审计标准的含义和作用。

审计人员在审计过程中，自始至终存在着一个评价、判断的问题。在开始阶段，审计人员要有一定标准来衡量被审计单位内部控制是否健全、有效，从而决定审计的重点、程序及方法；在审计中间阶段，审计人员要有一定标准来衡量被审计单位经济活动是否合法合规、是否达到预期效益，经济资料是否真实、正确等；在审计终结阶段，更要有准确的标准对被审计单位的信息资料或经济效益进行评价、判断，从而提出审计意见和建议，做出审计结论。如果没有审计标准，审计工作就无所适从、无法开展；审计人员做出的审计结论就不能取信于众。

二、审计标准的分类

不同类型的审计，其审计目标任务不同，选用的审计标准也有所不同。我们可以从不同角度，对审计标准进行分类。

> **请注意**
> 审计标准的分类。

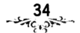
（一）按来源划分

（1）被审计单位自己制定的审计标准。如被审计单位的内部控制制度和内部管理规定、生产经营计划、各种定额、预算、绩效指标及公司章程等。

（2）外部各单位制定的审计标准。如国家制定的经济法律法规、方针、政策、会计准则、会计制度、内部控制规范或指引及地方政府和上级主管部门颁发的规章制度、下达的指标命令等。

（二）按性质和内容划分

（1）法律、法规、政策、指示。法律是指全国人大及其常委会制定的规范性文件，如《宪法》、《刑法》、《民事法》、《合同法》、《企业法》、《税法》、《会计法》等；法规是指国务院、地方人大及其常委会、民族自治机关和经济特区人大制定的规范性文件，其中由国务院制定的如《总会计师条例》、《现金管理条例》等；政策、指示是由各级政府制定的经济政策、指标及有关指示等。



(2)规章制度。一是指国务院组成部门及直属机构，省、自治区、直辖市人民政府及省、自治区政府所在地的市和经国务院批准的较大的市和人民政府，在它们的职权范围内，为执行相关法律、法规的需要制定的或为属于本行政区域的具体行政管理事项而制定的规范性文件。如企业会计准则、财务通则、会计制度、内部控制规范或指引等；二是指被审计单位自行制定的规章制度，如企业内部控制制度、厂内经济核算制度等。

(3)预算、计划和经济合同。如企、事业单位和行政机关编制的计划和预算及被审计单位与其他单位签订的各种经济合同，如租赁、供销和承包合同等。

(4)业务规范、技术经济指标。业务规范是被审计单位处理各项业务必须遵守的规定、所要达到的要求等。技术经济指标是指各种定额的技术标准，如人员配备定额、工作质量标准、材料消耗定额、设备利用定额、工时定额、各种产品质量标准和技术标准等。此外，还有国家制定的等级企业标准、优秀企业的管理条例等。

(三)按适用范围划分

(1)通用审计标准。这类标准所有审计事项都可使用，主要是国家颁布的制约经济活动的经济法规。如国家颁布的《公司法》、《合同法》、《会计法》、《会计准则》、《现金管理条例》等。

(2)在某一范围内共用的审计标准。这是指某一部分审计事项可以共用的审计标准，主要为某一行业内部有行业特征的经济法规和国家针对某些事项制定的方针、政策等，如各地政府或行业经济管理部门制定的经济法规、管理条例、经济技术指标等。

(3)个别的审计标准。这类审计标准只在被审计单位内部可以使用。主要为某一被审计单位的内部规章制度、计划、预算及经济指标等。

(四)按审计标准的具体应用目的划分

(1)用于判断被审计单位内部控制制度是否健全有效的审计标准。主要是内部控制规范或指引及被审计单位制定的有关内部管理制度等相关文件。如对经济活动进行事前管理的计划、预算制度，对经济活动进行过程控制的管理、协调制度，会计人员合理分工制度、财务资产合理分工制度等。

(2)用于判断被审计单位经济活动是否合法合规的审计标准。主要是国家立法机关、国务院及直属部门、地方立法机关及各级政府制定的各种法律、法规及规章制度等。

(3)用于判断被审计单位经济活动是否取得预期效益的审计标准。主要指企业自身制定的和可供参考的各种技术经济指标和相关数据。

了解审计标准的分类，审计人员就可以选择适合于审计对象的审计标准。需要注意的是，尽管国家审计、民间审计与内部审计有着各自不同的审计准则，但它们对审计对象做出判断时所采用的审计标准在很大程度上具有一致性。

三、审计标准的特性

（一）层次性

审计标准因其制定单位的地位、权限、管辖范围等条件，可划分为若干层次。层次越高，权威性越强，适用范围越大。

（1）国际法及国家和政府颁布的法律。如《宪法》、《会计法》等。

（2）国务院各部门颁布的各种政策、指示、规章制度及指令性计划。

（3）地方各级人民政府颁布的政策、指示。

（4）被审计单位上级主管部门制定的规章制度、下达的计划、提出的技术经济指标。

（5）被审计单位股东代表大会、董事会和职工代表大会所做决议及本单位各职能部门所制定的规章制度、所做出的计划和预算目标等。

（二）时效性

作为经济活动规范的审计标准，是随着社会经济发展不断发展变化的，尤其是各种经济技术指标应随着科技发展不断发展变化。在评价被审事项时，不能以过去的审计标准来衡量现在的经济活动，同样也不能用现在的审计标准去评价过去的活动，否则必然会影响审计结论的客观性、正确性。

（三）地域性

由于不同地区经济发展水平不同，所制定的各项政策、规章制度就有所不同。审计人员在选用审计标准时，一定要注意地区差别，比如特区的优惠政策不能在一般省市施行。

（四）相关性

审计标准的相关性是指审计标准应与审计目标相一致、与审计证据反映的经济活动相一致、与审计对象密切相关。审计人员可以根据审计标准提出审计意见和建议，并做出审计结论。例如针对特定行业制定的有关政策、指示、规章制度、技术经济指标，不能用于其他行业，审计时要注意选用。

四、审计标准的选用原则

不同的被审计事项需要不同的衡量、评价依据，审计人员应根据不同的审计目标、不同的实际需要，选用适当的审计依据进行审计判断，提出审计意见，做出审计决定。由于我国政出多门、法制不完善、管理水平不高，造成了审计依据不统一、不配套，甚至无据可依，如衡量经济效益高低优劣的标准至今仍没有统一的标准，各行其是。这就需要审计人员在选用审计依据时遵循一定的原则。

（一）具体问题具体分析

审计人员应从实际出发，具体问题具体分析，根据需要选定适用的依据；选用时一定要

根据审计标准的权威性、层次性、区域性、时效性、相关性的特点及其要求，尽可能选用权威性大、令人信服的依据；尽可能选用高层次的依据，如选用低层次依据一定不能与有关高层次依据相抵触；应选用本地区、本行业、本单位适用的依据；应选用适用于被审计事项发生时有效的依据；应选用与被审计事项有关、有利于做出审计判断、表示审计意见和做出审计决定的审计依据。

有法律、法规依据的，一定要选用法律、法规作为依据。如果选用的行政法规与《宪法》、法律存在矛盾，应以《宪法》、法律规定为审计依据；国务院各部门之间的规定相抵触时，应以法律、行政法规授权的主管部门的规定为审计依据；地方人民政府与国务院主管部门的规定相抵触时，除国家另有规定外，应当以国务院主管部门的规定为审计依据；下级人民政府、部门的规定与上级人民政府、部门的规定相抵触时，除国家另有规定外，应以上级人民政府部门规定为审计依据。审计中发现的重大问题没有明确的审计依据时，应当请示本级人民政府或上级审计机关，或从是否合理、是否正确、是否违背了国家法律、法规，是否损害了国家利益或是否侵犯了被审计单位的合法权益等方面去判断。

（二）把握实质问题

被审计单位的经济活动是错综复杂的，经济情况是瞬息万变的，因此，既要历史地看问题，又要辩证地看问题，认真仔细地研究多种问题中哪些是主要问题，哪些是本质问题；多种因素、矛盾中，哪些是主要因素，哪些是主要矛盾，哪些是矛盾的主要方面。如果一项经济活动有几个可供选择的标准，只有把握问题的实质，才能选用适当的审计依据，并据以做出正确的判断，提出合理的意见和做出令人信服的决定。

（三）准确可靠

审计人员所运用的依据必须准确可靠，绝不能把道听途说的主观臆测作为判断是非的依据。无论引用什么资料作为依据，均要查看原件、签发单位和签发时间，并判断其适用性；凡引用数据，一定要亲自复核，决不能照搬照抄；凡列举的定额、标准，必须要有原文资料，并核实其有效期和适用的单位；凡引用的单位管理制度，一定要有文字记载，领导的口头指示和某种会议精神，如没有文字依据，均不得作为审计依据；凡引用法律、法规、规章制度，一定要查到原文原件，做适当的摘录或复印，认真领会文件精神，绝不可断章取义，妄加推论。

准确而合理地运用审计依据，有利于客观公正地做出审计判断，有利于提出合理的审计意见和做出正确的审计决定，有利于审计工作质量的提高。

认识审计准则体系

一、审计准则

（一）审计准则的含义和作用

审计准则是审计机构和审计人员进行审计工作的标准。

审计准则的制定、实施，可以为规范和指导审计工作提供依据，有助于审计工作规范化的实现；为衡量和评价审计工作质量提供依据，有助于审计工作质量的提高；有助于社会公众对审计工作结果的信任；有助于维护审计组织和审计人员的正当权益，免受不公正的指责和控告；有助于推动审计理论的研究和审计人才的培养；有助于审计事业国际化。

知识拓展　审计准则与相关概念的区别

审计标准是用以衡量、评价被审计单位经济活动的合法性、合规性、有效性及经济资料的可靠性和公允性的尺度，它具有层次性、强制性。而审计准则是对审计组织、审计人员和审计工作所提出的要求、指南，具有权威性，一般不具有强制性。

审计法规虽然也属于审计规范体系，但审计法规属于高层次的规范，而审计准则是具体的规范。

审计准则和会计准则虽然都是一种指导业务工作的规范，但它们具体指导的对象不同，前者是指导审计人员的规范，后者是指导会计人员的规范，也即是会计核算化管理工作的规范。同时会计准则属于审计标准的范畴，它是审计人员用来判断被审计单位财政财务收支及经济活动是非优劣的重要依据。

（二）审计准则的特点

1. 权威性

审计准则对审计人员行为具有普遍的约束力。审计人员必须按照审计准则的规定和要求进行审计工作，如有违反就有可能承担相应的民事责任甚至刑事责任。审计准则的权威性，一是来源于审计准则的科学性，它不仅来源于审计实践，而且是整个审计职业界公认的惯例；二是来源于审计职业界权威机构或政府机构对它的审定、完善、颁布和监督实施。

2. 规范性

审计准则属于审计规范体系中的具体规范，本身具有统一性、条理性及准则性。统一性要求审计准则内容应前后一致，相互协调；条理性要求审计准则结构严谨、条用清晰、层次分明；准则性要求审计准则用词恰当、表达确切、易于理解、方便运用。

3. 可操作性

审计准则可以直接用来指导审计实践。在审计理论和审计实践之间，审计准则起了沟通的桥梁作用。审计理论只有通过审计准则才能指导审计实践；而审计实践只有先归纳总结为审计准则才能上升为审计理论。

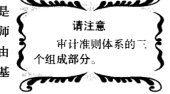
4. 相对稳定性

制定审计准则是一项涉及面广而又复杂的工作，同时审计准则的基本结构、主要内容及其要求变动频繁不利于审计人员接受和贯彻执行，也不利于社会公众的理解。因此，审计准则一旦确定和发布，就不能轻易改动，要保持一定稳定性。但是，经济、社会、科学技术的发展和审计环境的改变，都会引起审计事项、审计方法的变化和发展，都会对审计工作提出更高的要求，作为审计工作规范的准则，也势必要做相应的调整。所以，审计准则应当随着审计事业的发展，而得到不断的完善，审计准则的稳定性是相对而言的。

（三）认识审计准则体系

我国的审计准则体系根据审计主体的不同及其作用范围的不同，可分为国家审计准则（即政府审计准则）和内部审计准则、注册会计师执业准则（即民间审计准则或独立审计准则）。

国家审计准则是规范国家审计的行为规范，内部审计准则是规范内部审计的行为依据，注册会计师执业准则则对注册会计师的民间执业行为做出规范。虽然他们所规范的主体不一样，但由于政府审计、内部审计和注册会计师审计之间也存在着相同的基本特征，所以各审计准则之间也有其共性。



1. 国家审计准则体系

国家审计准则体系由国家审计基本准则、通用审计准则和专业审计准则、审计指南三个层次组成：①国家审计基本准则是制定其他审计准则和审计指南的依据，是国家审计准则的总纲，是审计机关和审计人员依法办理审计事项时应当遵循的行为规范，是衡量审计质量的基本尺度；②通用审计准则是依据国家审计基本准则制定的，是审计机关和审计人员在依法办理审计事项，提交审计报告，评价审计事项，出具审计意见书，做出审计决定时，应当遵循的一般具体规范。专业审计准则是依据国家审计基本准则制定的，是审计机关和审计人员依法办理不同行业的审计事项时，在遵循通用审计准则的基础上，同时应当遵循的特殊具体规范；③审计指南是对审计机关和审计人员办理审计事项提出的审计操作规程和方法，为审计机关和审计人员从事专门审计工作提供可操作的指导性意见。

从法律效力上来讲，国家审计基本准则、通用审计准则和专业审计准则，是审计署依照《审计法》规定制定的部门规章，具有行政规章的法律效力，全国审计机关和审计人员依法开展审计工作时必须遵照执行。而审计指南，是指导审计机关和审计人员办理审计事项的操作规程和方法，全国审计机关和审计人员应当参照执行，不具有行政规章的法律效力。

从适用范围上来看，国家审计准则是审计署制定的规范全国审计机关依法审计的部门

规章，适用于各级审计机关和审计人员依法开展的审计工作。其他审计组织承办国家审计机关审计事项时也应当遵守本准则。

2. 内部审计准则体系

内部审计准则体系是内部审计法律规范体系的主要组成部分，由以下三个层次组成：①内部审计基本准则，是内部审计准则的总纲，是内部审计机构和人员进行内部审计时应当遵循的基本规范，是制定内部审计具体准则、内部审计实务指南的基本依据；②内部审计具体准则，是依据基本准则制定的，是内部审计机构和人员在进行内部审计时应当遵循的具体规范；③内部审计实务指南，是依据基本准则、具体准则制定的，为内部审计机构和人员进行内部审计提供的具有可操作性的指导意见。

内部审计准则体系中的三个不同层次，具有不同的约束力和权威性。基本准则，是内部审计准则体系的第一层次，是内部审计准则的总纲，具有最高的权威性和法定约束力。基本准则、具体准则是内部审计机构和人员进行内部审计的执业规范，内部审计机构和人员在进行内部审计时应当遵照执行。具体准则的权威性虽低于基本准则，但要高于实务指南，并有法定约束力；而实务指南是给内部审计机构和人员提供操作性的指导意见，不具有法定约束力和强制性，内部审计机构和人员在进行内部审计时应当参照执行。

内部审计准则是各类企业、各级政府机关以及其他单位的内部审计人员在进行内部审计工作时所应遵循的原则，是衡量内部审计工作质量的尺度和准绳，对于提高内部审计工作质量和工作效率、促进内部审计理论与实务的发展具有重要的意义。

3. 注册会计师执业准则体系

注册会计师执业准则体系（又称“注册会计师审计准则体系”）是注册会计师在执行业务中所应遵守的职业规范，是注册会计师的工作标准。2006 年财政部发布了 48 项中国注册会计师执业准则，自 2007 年 1 月 1 日起施行，标志着我国已建立起一套适应社会主义市场经济发展要求的注册会计师执业准则体系。

中国注册会计师执业准则体系受注册会计师职业道德守则统御，由鉴证业务准则、相关服务准则和会计师事务所质量控制准则构成。其中，鉴证业务准则和相关服务准则构成业务准则，是对注册会计师个人层面的执业技术规范，会计师事务所质量控制准则是对会计师事务所整体层面的质量控制规范。注册会计师执业准则是衡量注册会计师工作质量的权威性标准，其体系框架如图 3－1 所示。

鉴证业务准则由鉴证业务基本准则统领，按照鉴证业务提供的保证程度和鉴证对象的不同分为审计准则、审阅准则和其他鉴证业务准则。其中，审计准则是整个业务准则体系的核心。

审计准则用以规范注册会计师执行历史财务信息的审计业务。在提供服务时，注册会计师对所审计信息是否不存在重大错报提供合理保证，并以积极方式提出结论。目前包括六大类四十一项。

注册会计师审计准则中引入了风险导向审计的理念和方法，特别制定了《中国注册会计师审计准则第 1101 号——财务报表审计的目标和一般原则》、《中国注册会计师审计准则第

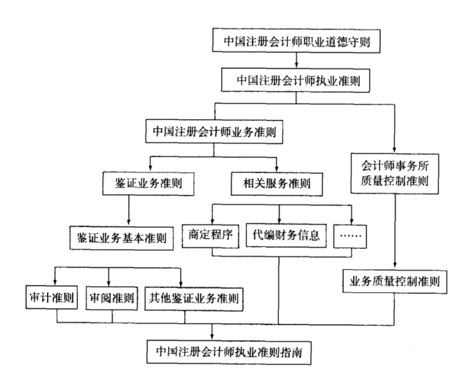


图 3－1　中国注册会计师执业准则体系

1301 号——审计证据》、《中国注册会计师审计准则第 1211 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》和《中国注册会计师审计准则第 1231 号——针对评估的重大错报风险实施的程序》等审计风险 4 项准则，并将这一理念和方法贯穿于其他准则的规定中。这种风险导向审计程序，就是实施风险评估程序以了解被审计单位及其环境，再针对已评估的重大错报风险确定总体应对措施，设计和实施进一步审计程序，包括控制测试和实质性程序。

审阅准则用以规范注册会计师执行历史财务信息的审阅业务。在提供审阅服务时，注册会计师对所审信息是否不存在重大错报提供有限保证，并以消极方式提出结论。目前，审阅准则只有一项。

其他鉴证业务准则用以规范注册会计师执行历史财务信息审计或审阅以外的其他鉴证业务，根据鉴证业务的性质和业务约定的要求，提供有限保证或合理保证。目前，其他鉴证业务准则包括两项。

相关服务准则用以规范注册会计师代编财务信息、执行商定程序、提供管理咨询等其他服务。在提供相关服务时，注册会计师不提供任何程度的保证。目前，相关服务准则包括两项。

会计师事务所质量控制准则用以规范会计师事务所在执行各类业务时应当遵守的质量控制政策和程序，是对会计师事务所质量控制提出的制度要求。

注册会计师执业准则指南是对注册会计师执业准则的细化、深化和具体化，为注册会计师正确理解和运用准则提供可操作性的指导意见，指导注册会计师理解执业理念和方法论，正确运用程序和具体方法。

知识拓展 **职业道德守则和执业准则体系的关系**

中国注册会计师协会会员职业道德守则是注册会计师和会计师事务所在执业时应遵循的职业行为规范，包括在职业品德、职业纪律、业务能力等方面所应达到的行为标准，它虽不直接指导注册会计师执业、不属于执业准则，但又高于执业准则。执业准则从业务标准层面规范注册会计师的执业行为，职业道德从道德层面规范注册会计师的执业行为。

三、中国注册会计师鉴证业务基本准则

《中国注册会计师鉴证业务基本准则》（以下简称《基本准则》）是根据《中华人民共和国注册会计师法》制定的。《基本准则》是鉴证业务准则概念框架，包括总则、鉴证业务的定义与目标、业务承接、鉴证业务的三方关系、鉴证对象、标准、证据及鉴证报告等八章内容，旨在规范注册会计师执行鉴证业务，明确鉴证业务的目标和要素，确定审计准则、审阅准则、其他鉴证业务准则适用的鉴证业务类型。《基本准则》是整个鉴证业务准则的总纲领，也是制定审计准则、审阅准则和其他鉴证业务准则的依据。

（一）鉴证业务的定义、要素和目标

1. 鉴证业务的定义

鉴证业务是指注册会计师对鉴证对象信息提出结论，以增强除责任方之外的预期使用者对鉴证对象信息信任程度的业务。这里的鉴证对象信息是指按照标准对鉴证对象进行评价和计量的结果。鉴证对象是指鉴证对象信息所反映的内容。比如，年报审计中，年报是鉴证对象信息，年报反映的财务状况、经营成果和现金流量就是鉴证对象。鉴证业务分为历史财务信息审计业务、历史财务信息审阅业务和其他鉴证业务等，三类鉴证业务的特点如表3－1所示。

表3－1 鉴证业务的基本分类及特点

鉴证业务种类	鉴证对象	结论类型	提出结论方式
审计业务	历史财务信息	合理保证	积极方式
审阅业务	历史财务信息	有限保证	消极方式
其他鉴证业务	非历史财务信息	保证程度受准则、与客户约定不同而不同	依保证程度不同而不同

按照责任方认定能否为预期使用者直接获取，可以把鉴证业务分为两类：基于责任方认定的业务和直接报告业务。基于责任方认定的业务中，责任方对鉴证对象进行评价或计量，鉴证对象信息以责任方认定的形式为预期使用者获取。直接报告业务是指注册会计师直接对鉴证对象进行评价或计量，或者从责任方获取对鉴证对象评价或计量的认定，而该认定无法为预期使用者获取，预期使用者只能通过阅读鉴证报告获取鉴证对象信息。

按照鉴证业务的保证程度可以把鉴证业务分为两类:合理保证的鉴证业务和有限保证的鉴证业务。合理保证的保证水平要高于有限保证的保证水平。

2. 鉴证业务要素

鉴证业务要素是指鉴证业务的三方关系(注册会计师、责任方和预期使用者)、鉴证对象、标准、证据和鉴证报告。

> **请注意**
> 鉴证业务的五个要素。

3. 鉴证业务的目标

合理保证的鉴证业务的目标是注册会计师将鉴证业务风险降至该业务环境下可接受的低水平,以此作为以积极方式提出结论的基础。有限保证的鉴证业务的目标是注册会计师将鉴证业务风险降至该业务环境下可接受的水平,以此作为以消极方式提出结论的基础。

(二)鉴证业务的承接

1. 承接鉴证业务的条件

在接受委托前,注册会计师应当初步了解业务环境。业务环境包括业务约定事项、鉴证对象特征、使用的标准、预期使用者的需求、责任方及其环境的相关特征,以及可能对鉴证业务产生重大影响的事项、交易、条件和惯例等其他事项。

注册会计师在初步了解业务环境后,只有认为符合独立性和专业胜任能力等相关职业道德规范的要求,并且拟承接的业务具备下列规定的所有特征,才能将其作为鉴证业务予以承接:

(1)鉴证对象适当。

(2)使用的标准适当且预期使用者能够获取该标准。

(3)注册会计师能够获取充分、适当的证据以支持其结论。

(4)注册会计师的结论以书面报告形式表述,且表述形式与所提供的保证程度相适应。

(5)该业务具有合理的目的。如果鉴证业务的工作范围受到重大限制,或者委托人试图将注册会计师的名字和鉴证对象不适当地联系在一起,则该项业务可能不具有合理目的。

知识拓展　鉴证业务向非鉴证业务的转化

当拟承接的业务不具备上述鉴证业务的所有特征,不能将其作为鉴证业务予以承接时,注册会计师可以提请委托人将其作为非鉴证业务(如商定程序、代编财务信息、管理咨询、税务服务等相关服务业务),以满足预期使用者的需要。

2. 已承接鉴证业务的变更

对已承接的鉴证业务,如果没有合理理由,注册会计师不应将该项业务变更为非鉴证业务,或将合理保证的鉴证业务变更为有限保证的鉴证业务。如果注册会计师不同意变更业务,委托人又不同意继续执行原鉴证业务,注册会计师应当考虑解除业务约定,并考虑是否

有义务向有关方面（例如，委托单位董事会或股东会）说明解除业务约定的理由。

在实务中，注册会计师一般是应委托人的要求来变更业务类型的。委托人要求变更业务类型主要有以下三方面的原因：

（1）业务环境变化影响到预期使用者的需求。

（2）预期使用者对该项业务的性质存在误解。

（3）业务范围存在限制。

上述第（1）点和第（2）点原因通常被认为是变更业务的合理理由。但如果有迹象表明该变更要求与错误的、不完整的或者不能令人满意的信息有关，注册会计师不应当认为该变更是合理的。

（三）鉴证业务的三方关系

请注意

区别鉴证业务的三方关系人。

鉴证业务涉及的三方关系人包括注册会计师、责任方和预期使用者。

1. 注册会计师

注册会计师，是指取得注册会计师证书并在会计师事务所执业的人员，有时也指其所在的会计师事务所。

注册会计师可以承接符合规定的各类鉴证业务。如果鉴证业务涉及的特殊知识和技能超出了注册会计师的能力，注册会计师可以利用专家协助执行鉴证业务。在这种情况下，注册会计师应当确信包括专家在内的项目组整体已具备执行该项鉴证业务所需的知识和技能，并充分参与该项鉴证业务和了解专家所承担的工作。

2. 责任方

责任方是指下列组织或人员：

（1）在直接报告业务中，对鉴证对象负责的组织或人员。例如，在系统鉴证业务中，注册会计师直接对系统的有效性进行评价并出具鉴证报告，该业务的鉴证对象是被鉴证单位系统的有效性，责任方是对该系统负责的组织或人员，即被鉴证单位的管理层。

（2）在基于责任方认定的业务中，对鉴证对象信息负责并可能同时对鉴证对象负责的组织或人员。例如，企业聘请注册会计师对企业管理层编制的持续经营报告进行鉴证。在该业务中，鉴证对象信息为持续经营报告，由该企业的管理层负责，企业管理层为责任方。该业务的鉴证对象为企业的持续经营状况，它同样由企业的管理层负责。责任方可能是鉴证业务的委托人，也可能不是委托人。

3. 预期使用者

预期使用者是指预期使用鉴证报告的组织或人员。责任方可能是预期使用者，但不是唯一的预期使用者。责任方与预期使用者可能是同一方，也可能不是同一方。

三方关系人之间的关系是注册会计师对由责任方负责的鉴证对象或鉴证对象信息提出结论，以增强除责任方之外的预期使用者对鉴证对象信息的信任程度。

（四）鉴证对象

鉴证对象是鉴证对象信息所反映的内容。在注册会计师提供的鉴证业务中，存在多种不同类型的鉴证对象，相应地，鉴证对象信息也具有多种不同的形式，两者之间的对应关系如表3－2所示。

表3－2 鉴证对象与鉴证对象信息的形式

鉴证对象	鉴证对象信息
财务业绩或状况（如历史或预测的财务状况、经营成果和现金流量）	财务报表
非财务业绩或状况（如企业运营情况）	可能是反映效率或效果的关键指标
物理特征（如设备的生产能力）	可能是鉴证对象物理特征的说明文件
某种系统和过程（如企业的内部控制或信息技术系统）	可能是关于其有效性的认定
一种行为（如遵守法律和法规的情况）	可能是对法律法规遵守情况或执行效果的声明

通常，如果鉴证对象的特征表现为定量的、客观的、历史的或时点的、评价和计量的准确性相对较高，注册会计师获取证据的说服力相对较强，相应地，对鉴证对象信息提供的保证程度也较高。

（五）标准

标准是指用于评价或计量鉴证对象的基准，当涉及列报时，还包括列报的基准。标准可以分为公开发布的标准和专门制定的标准。公开发布的标准通常是正式的规定，由法律法规规定的或由政府主管部门或国家认可的专业团体依照公开、适当的程序发布的，如《企业会计准则》和相关会计制度等；专门的标准通常是非正式的规定，如单位内部制定的行为准则或确定的绩效水平。

1. 适当的标准应当具备的特征

（1）相关性。相关的标准有助于得出结论，便于预期使用者做出决策。

（2）完整性。完整的标准不应忽略业务环境中可能影响得出结论的相关因素，当涉及列报时，还包括列报的基准。

（3）可靠性。可靠的标准能够使能力相近的注册会计师在相似的业务环境中，对鉴证对象做出合理一致的评价或计量。

（4）中立性。中立的标准有助于得出无偏向的结论。

（5）可理解性。可理解的标准有助于得出清晰、易于理解、不会产生重大歧义的结论。

注册会计师基于自身的预期、判断和个人经验对鉴证对象进行的评价和计量，不构成适当的标准。

2. 标准不适当时的处理方式

如果拟承接的鉴证业务所采用的标准不适当，注册会计师一般应当拒绝承接该项业务。但如果某项鉴证业务采用的标准不适当，而委托人能够确认鉴证对象的某个方面适用于所

采用的标准，注册会计师可以针对该方面执行鉴证业务，但在鉴证报告中应当说明该报告的内容并非针对鉴证对象整体或在能够选择或设计适用于鉴证对象的其他标准时，注册会计师可以考虑将其作为一项新的鉴证业务。

（六）证据

注册会计师从事鉴证业务，提出鉴证结论，必须以充分、适当的证据为基础。

注册会计师应当以职业怀疑态度计划和执行鉴证业务，获取有关鉴证对象信息是否不存在重大错报的充分、适当的证据。所谓职业怀疑态度，是指注册会计师以质疑的思维方式评价所获取证据的有效性，并对相互矛盾的证据，以及引起对文件记录或责任方提供的信息的可靠性产生怀疑的证据保持警觉。

注册会计师在收集、评价和利用证据的过程中，应考虑重要性、鉴证业务风险以及可获取的证据的数量和质量。

（七）鉴证报告

注册会计师应当出具含有鉴证结论的书面报告，该鉴证结论应当说明注册会计师就鉴证对象信息获取的保证。

提出鉴证结论的方式有两种：积极方式和消极方式，它们分别适用于合理保证的鉴证业务和有限保证的鉴证业务。

在合理保证的鉴证业务中，注册会计师应当以积极方式提出结论，如“我们认为，根据××标准，内部控制在所有重大方面是有效的”或“我们认为，责任方做出的‘根据××标准，内部控制在所有重大方面是有效的’这一认定是公允的”。

在有限保证的鉴证业务中，注册会计师应当以消极方式提出结论，如“基于本报告所述的工作，我们没有注意到任何事项使我们相信，根据××标准，××系统在任何重大方面是无效的”或“基于本报告所述的工作，我们没有注意到任何事项使我们相信，责任方做出的‘根据××标准，××系统在所有重大方面是有效的’这一认定是不公允的”。

比照图 3—2，参照鉴证业务定义，描述一下鉴证业务五个要素之间的关系。

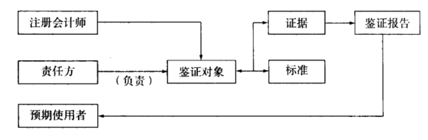


图 3—2 鉴证业务要素之间的关系

二、会计师事务所质量控制准则

质量控制制度对于会计师事务所的重要性，如同内部控制制度对于现代企业。现代审计高风险的特点对会计师事务所提出了新的要求，需要我们加强质量控制建设来适应这种需求，达到控制审计风险的目标。质量控制是每一个会计师事务所必须做好的一项重要工作。为此，我国制定了《会计师事务所质量控制准则第 5101 号——业务质量控制》，要求各会计师事务所根据本准则制定质量控制制度，以规范会计师事务所的业务质量控制，明确会计师事务所及其人员的质量控制责任。

（一）质量控制制度的目的

质量控制制度的目的是：

（1）合理保证会计师事务所及其人员遵守法律法规、职业道德规范以及业务准则的规定。

（2）合理保证会计师事务所和项目负责人根据具体情况出具恰当的报告。

这两大目的之间相互联系，第一个目的针对的是会计师事务所及其人员的行为过程；第二个目的针对的是会计师事务所和项目负责人的行为结果（反映在报告中）。行为过程的控制达不到要求将对出具恰当的报告产生不利影响。

（二）质量控制制度的要素

1. 对业务质量承担的领导责任

会计师事务所应当制定政策和程序，培育以质量为导向的内部文化。这些政策和程序应当要求会计师事务所主任会计师对质量控制制度承担最终责任。

会计师事务所的领导层及其做出的示范对会计师事务所的内部文化有重大影响。会计师事务所各级管理层应当通过清晰、一致及经常的行动示范和信息传达，强调质量控制政策和程序的重要性以及下列要求：按照法律法规、职业道德规范和业务准则的规定执行工作；根据具体情况出具恰当的报告。

2. 职业道德规范

会计师事务所应当制定政策和程序，以合理保证会计师事务所及其人员遵守职业道德规范。

这里所说的职业道德规范，不仅包括遵守职业道德的基本原则，如客观、公正、专业胜任能力和应有的关注、保密等，还包括遵守有关职业道德的具体规定。会计师事务所制定的政策和程序应当强调遵守职业道德规范的重要性，并通过必要的途径加以强化。这些途径有：

（1）会计师事务所领导层的示范。

（2）教育和培训。

（3）监控。

（4）对违反职业道德行为的处理。

会计师事务所及其人员执行任何类型的业务，都应当遵守职业道德规范所要求的客观、公正原则，保持专业胜任能力和应有的关注，并对执业过程中获知的信息保密。

3. 客户关系和具体业务的接受与保持

在接受新客户的业务前，或决定是否保持现有业务或考虑接受现有客户的新业务时，会计师事务所应当根据具体情况获取有关客户诚信、注册会计师提供该项业务的可行性以及是否遵守职业道德规范等方面的信息。

会计师事务所应当制定有关客户关系和具体业务接受与保持的政策和程序，以保证只有在下列情况下，才能接受或保持客户关系和具体业务：已考虑客户的诚信，没有信息表明客户缺乏诚信；具有执行业务必要的素质、专业胜任能力、时间和资源；能够遵守职业道德规范。

其中，会计师事务所在接受新业务前评价自身的执业能力，确定是否具有执行业务必要的素质、专业胜任能力、时间和资源时，应当考虑下列事项，以评价新业务的特定要求和所有相关级别的现有人员的基本情况：

(1)会计师事务所人员是否熟悉相关行业或业务对象。

(2)会计师事务所人员是否具有执行类似业务的经验，或是否具备有效获取必要技能和知识的能力。

(3)会计师事务所是否拥有足够的具有必要素质和专业胜任能力的人员。

(4)在需要时，是否能够得到专家的帮助。

(5)如果需要项目质量控制复核，是否具备(或者能够聘请到)符合标准和资格要求的项目质量控制复核人员。

(6)会计师事务所是否能够在提交报告的最后期限内完成业务。

如果决定接受或保持客户关系和具体业务，会计师事务所应与客户就相关问题达成一致理解，并形成书面业务约定书，将对业务的性质、范围和局限性产生误解的风险降至最低。

4. 人力资源

会计师事务所应当制定政策和程序，合理保证拥有足够的具有必要素质和专业胜任能力并遵守职业道德规范的人员，以使会计师事务所和项目负责人能够按照法律法规、职业道德规范和业务准则的规定执行业务，并根据具体情况出具恰当的报告。

会计师事务所制定的人力资源政策和程序应当解决下列人事问题：招聘、业绩评价、人员素质、专业胜任能力、职业发展、晋升、薪酬、人员需求预测等。

实务中，会计师事务所承接的每项业务都是委派给项目组具体办理。会计师事务所应当对每项业务委派至少一名项目负责人。这样对于明确每项业务的质量控制责任，确保业务质量有特别重要的作用。

5. 业务执行

业务执行是指会计师事务所委派项目组按照法律法规、职业道德规范和业务准则的规定具体执行所承接的某项业务，使会计师事务所和项目负责人能够根据具体情况出具恰当

的报告。即业务执行是编制和实施业务计划，形成和报告业务结果的总称。

由于业务执行对业务质量有直接的影响，是业务质量控制的关键环节，因此，业务执行时要求项目负责人对审计业务从下列四个环节实施质量控制：

(1)项目负责人负责对项目组的工作进行指导、监督与复核。

(2)项目负责人负责就疑难问题或争议事项进行适当咨询。

(3)有关业务质量的分歧，在意见分歧解决前，项目负责人不得出具报告。

(4)对所有上市公司、商业银行、非银行金融机构、国有大型企业财务报表审计，在由独立于项目组的专门人员实施项目质量控制复核后，才能出具报告。

项目质量控制复核，是指会计师事务所挑选不参与该业务的人员，在出具报告前，对项目组做出的重大判断和在准备报告时形成的结论做出客观评价的过程。

对特定业务实施项目质量控制复核，充分体现了分类控制、突出重点的质量控制理念。值得注意的是，项目质量控制复核并不减轻项目负责人的责任，更不能替代项目负责人的责任。

6. 业务工作底稿

会计师事务所应当制定政策和程序，以满足下列要求：安全保管业务工作底稿并对业务工作底稿保密；保证业务工作底稿的完整性；便于使用和检索业务工作底稿；按照规定的期限保存业务工作底稿。

(七)监控

会计师事务所应当制定监控政策和程序，以合理保证质量控制制度中的政策和程序是相关、适当的，并正在有效运行。这些监控政策和程序应当包括持续考虑和评价会计师事务所的质量控制制度，如定期选取已完成的业务进行检查。

对会计师事务所质量控制制度的监控应当由具有专业胜任能力的人员实施，监控内容包括质量控制制度设计的适当性和质量控制制度运行的有效性。会计师事务所可以委派主任会计师、副主任会计师或具有足够、适当经验和权限的其他人员履行监控责任。

知识拓展　注册会计师业务准则与会计师事务所质量控制准则的关系

注册会计师业务准则与会计师事务所质量控制准则是两个不同的概念，两者既有联系，又有区别。

(一)注册会计师业务准则与会计师事务所质量控制准则的联系

1. 两者同属中国注册会计师执业准则体系的组成部分

中国注册会计师执业准则体系，包括业务准则(鉴证业务准则、相关服务准则)、会计师事务所质量控制准则。

2. 两者的目的相同

实施注册会计师业务准则与会计师事务所质量控制准则的目的，都是为了规范注册会计师的执业行为，提高执业质量，降低审计风险，维护社会公众利益，促进社会主义市场经济

健康发展。

(二)注册会计师业务准则与会计师事务所质量控制准则的区别

业务准则与会计师事务所质量控制准则是两个不同的概念。其主要区别如下：

1. 性质不同。业务准则通常是注册会计师执行每个业务项目都必须遵守的技术标准，是针对每个业务项目的完成而制定的。质量控制准则是每个会计师事务所应遵循的管理标准，是针对整个业务实务的控制而制定的。

2. 作用不同。业务准则是要求注册会计师在执行每个业务项目都必须遵守的，是指导业务具体工作和衡量业务工作本身质量好坏的标准。质量控制准则是要求每个事务所在进行质量控制时必须遵守的，是衡量业务质量管理控制有效性的标准。

课外阅读　创新审计准则体系 维护社会公众利益

——中国注册会计师协会会长刘仲藜在中国会计审计准则体系发布会上的讲话（节选）(2006 年 2 月 15 日)

……

这次 48 个项目的同时发布，标志着我们已建立起一套适应我国社会主义市场经济发展要求，顺应国际趋同大势的中国审计准则体系，顺利完成了审计准则建设的改革攻坚任务，中国审计准则体系实现了历史性的突破：

——体现了与国际审计准则的趋同要求。我们充分借鉴国际审计准则的体系结构，根据注册会计师提供服务的不同性质，提出了包括鉴证业务准则和相关服务准则两个板块的准则体系。按这个框架确立的 48 个项目，几乎涵盖了国际审计准则的所有项目。在审计准则的内容上，我们充分采用了国际审计准则所有的基本原则和核心程序，在审计的目标与原则、风险的评估与应对、审计证据的获取和分析、审计结论的形成和报告，以及注册会计师执业责任的设定等所有重大方面，与国际审计准则保持一致。

——满足了新形势下注册会计师的执业需求。目前，我国注册会计师承办的业务类型涉及社会经济活动的各个层面，其中既有审计等具有鉴证职能的业务，又有代编财务信息等非鉴证职能的业务。体系完备、内容丰富的审计准则体系，涵盖了注册会计师执行业务的各个环节或方面，适应了注册会计师业务多元化的需要，为规范注册会计师执业活动，保障执业质量，提供了科学的标准体系和全方位的指导。

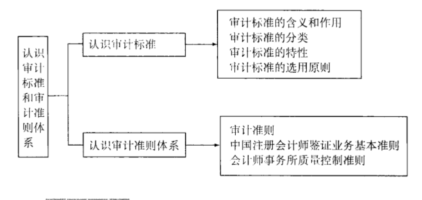
——突出了维护公众利益的行业宗旨。中国审计准则体系立足维护公众利益的宗旨，充分研究和分析了新形势下资本市场发展和注册会计师执业实践面临的挑战与困难，强化了注册会计师的执业责任，细化了对注册会计师揭示和防范市场风险的指导。审计准则要求注册会计师强化审计的独立性，保持应有的职业谨慎态度，遵守职业道德规范，切实贯彻风险导向审计理念，提高识别和应对市场风险的能力，更加积极地承担对财务报表舞弊的发现责任。相信审计准则体系的实施，必将对提升注册会计师的执业质量，加强会计师事务所质量控制和风险防范，为提高财务信息质量，降低投资者的决策风险，实现更有效的资源配置，推动经济发展和保持金融稳定发挥重要作用。

——增强了审计准则的易理解和可操作性。中国审计准则体系在体现国际趋同要求的同时，在写作体例、文字表达等方面针对中国文化、思维和表达的习惯，做了必要改进，便于行业会员正确理解和运用，也便于行业与社会公众的交流和沟通。

……

资料来源：中华会计网校 www.chinaacc.com

知识回顾



复习思考

职业判断能力训练

一、单选题

1. 各种审计依据都有一定的（　　），不是任何时期和任何条件下都能适用的。
   A. 行业性　　B. 地域性　　C. 层次性　　D. 时效性
2. 中国注册会计师鉴证业务基本准则是鉴证业务准则的概念性框架，旨在规范注册会计师执行鉴证业务。在该基本准则确定的适用范围中，不包括（　　）。
   A. 中国注册会计师审阅准则
   B. 中国注册会计师审计质量控制准则
   C. 中国注册会计师审计准则
   D. 中国注册会计师其他鉴证业务准则
3. 适当的标准应当具备的特征包括（　　）。
   A. 相关性、真实性、可靠性、可理解性
   B. 相关性、可靠性、中立性、可比性
   C. 充分性、完整性、中立性、可理解性
   D. 相关性、完整性、可靠性、中立性、可理解性
4. 鉴证业务涉及的三方关系人是指（　　）。
   A. 注册会计师、委托人、被鉴证单位

B. 注册会计师、委托人、责任方

C. 注册会计师、责任方、预期使用者

D. 注册会计师、委托人、预期使用者

5. 下列各项中,不可能属于鉴证业务责任方的是(　　)。

A. 注册会计师聘请协助工作的专家　　B. 预期使用者

C. 鉴证业务的委托人　　D. 被审计单位管理层

6. 鉴证标准是用于评价或计量鉴证对象的基准。下列各项中,不能作为标准的是(　　)。

A. 财政部颁布的企业会计准则

B. 被审计单位集团制定的会计制度

C. 被审计单位自行制定的绩效考核标准

D. 注册会计师运用专业判断对鉴证对象做出的估计

7. 如果某项鉴证业务采用的标准不适当,在满足(　　)条件下,注册会计师可以考虑将其作为一项新的鉴证业务。

A. 委托人能够确认鉴证对象的某个方面适用于所采用的标准,注册会计师可以针对该方面执行鉴证业务,但在鉴证报告中应当说明该报告的内容并非针对鉴证对象整体

B. 能够选择或设计适用于鉴证对象的其他标准

C. A 或 B

D. A 和 B 同时满足

8. 下列有关质量控制的表述中,不恰当的是(　　)。

A. 会计师事务所的领导层应树立质量至上的意识

B. 会计师事务所承担质量控制制度运行责任的人员必须具备足够的经验、能力以及必要的权限以履行其责任

C. 会计师事务所应当制定政策和程序,以合理保证会计师事务所及其人员恪守独立、客观、公正的原则

D. 会计师事务所的领导层及其做出的示范对会计师事务所的内部文化有重大影响

9. 下列有关项目质量控制复核的表述中,不正确的是(　　)。

A. 项目质量控制复核是对特定业务实施的

B. 项目质量控制复核是重点复核

C. 项目质量控制复核不减轻项目负责人的责任

D. 项目质量控制复核人也是在鉴证报告上签字的注册会计师

10. 既能为审计人员提供工作标准,又能作为检查和评价审计工作质量规则的是(　　)。

A. 审计法　　B. 审计法实施条例

C. 审计准则　　D. 审计工作方案

11. 了解被审计单位及其环境一般在下列哪段时间内进行(　　)。

A. 在承接客户和续约时　　B. 在进行审计计划时

C. 在进行期中审计时　　D. 贯穿于整个审计过程的始终

二、多选题

1. 中国注册会计师业务准则包括(　　)。

A. 审计准则　　B. 质量控制准则

C. 职业道德守则　　D. 其他鉴证业务准则

2. 下列各项中,属于鉴证业务要素的有(　　)。

A. 鉴证业务的三方关系　　B. 鉴证对象

C. 标准　　D. 证据

3. 下列提法中,正确的有(　　)。

A. 对于已经承接的鉴证业务,不能变更为非鉴证业务

B. 对于已经承接的合理保证鉴证业务,如果没有合理的理由不应变更为有限保证的鉴证业务

C. 注册会计师应当识别出使用鉴证报告的所有组织和人员

D. 合理保证提供的保证水平低于绝对保证

4. 为了合理保证会计师事务所及其人员遵守职业道德规范,会计师事务所制定的下列政策和程序中,恰当的有(　　)。

A. 对会计师事务所全体人员进行职业道德的相关培训

B. 对职业道德的遵守情况进行监督

C. 将应聘人员的学历由本科提高至研究生

D. 对违反职业道德规范的行为进行处理

5. 会计师事务所在制定业务承接的控制政策和程序时,一般应包括的内容有(　　)。

A. 评价客户的诚信情况

B. 评价是否具有执行业务的专业胜任能力

C. 评价是否具有执行业务的必要时间和资源

D. 评价是否能够遵守职业道德

6. 下列各项中,属于质量控制制度要素的有(　　)。

A. 职业道德规范

B. 人力资源

C. 业务工作底稿

D. 客户关系和具体业务的接受与保持判断题

7. 关于国家审计规范,下列说法正确的有(　　)。

A. 国家审计准则是审计署制定的专业规范,没有法律效力

B. 国家审计基本准则、通用审计准则和专业审计准则是审计署依照《审计法》制定的,具有行政规章的法律效力

C. 国家审计机关和审计人员开展审计工作时,必须遵照国家审计基本准则进行

D. 审计指南具有同国家审计基本准则一样的法律效力

E. 审计指南是办理审计事项的操作规程和方法,全国审计机关和审计人员必须遵照执行

三、判断题

1. 鉴证业务准则是整个执业准则体系的核心。（　）
2. 有限保证的鉴证业务的目标是注册会计师将鉴证业务风险降至该业务环境下可接受的水平，以此作为以消极方式提出结论的基础，合理保证的鉴证业务的目标是注册会计师将鉴证业务风险降至该业务环境下可接受的低水平，以此作为以积极方式提出结论的基础。（　）
3. 审计准则是注册会计师在执行各项业务时必须遵守的行为规范。（　）
4. 出现经营失败时必然伴随着审计失败。（　）
5. 鉴证业务是指注册会计师对鉴证对象信息提出结论，以增强责任方对鉴证对象信息信任程度的业务。（　）
6. 鉴证对象是鉴证对象信息所反映的内容。（　）
7. 如果注册会计师未能查出被审计单位会计报表中的错报，则必须承担法律责任。（　）
8. 审计责任是指注册会计师及其审计组织按照注册会计师审计准则，对执行的审计业务及所出具的审计报告所承担的责任。（　）
9. 会计师承办审计业务应当遵守独立审计准则和会计准则，并合理运用国家其他相关技术规范。（　）
10. 独立性原则要求注册会计师在执行审计业务时，不仅在实质上而且在形式上都独立于委托单位，但并不要求独立于外部的其他机构。（　）
11. 注册会计师依照执业准则进行审计，应能发现被审计单位财务报表中存在的所有错误和舞弊。（　）

四、案例分析题

湖北蓝田股份有限公司(简称蓝田)，主要从事农副产品的养殖和加工。其自 1996 年上市以来，业绩优良，创造了“蓝田神话”。然而 2001 年 10 月，有学者揭露了蓝天的大量造假行为，蓝田神话破灭。蓝田上市以来，历年来的财务报表，注册会计师都出具了无保留意见的审计报告，实际上种种迹象表明报表中存在严重的错报风险，如蓝田公司上市后业绩几乎年年翻，其声称采用先进的养殖技术，报表显示每亩水面产值高达 3 万元，而当时同行业其他企业的平均亩产值不足 1 000 元。

要求：结合新的注册会计师审计原则的特点，谈谈你对“蓝田”案件的看法？

职业实践能力训练

带领学生深入会计师事务所，了解注册会计师执行具体业务时是如何遵循业务准则的，及会计师事务所是如何进行质量控制的。

项目四

审计目标的演进与审计技术的发展阶段

学习目标

知识目标

(1)理解审计目标的含义;

(2)理解审计目标的演进过程;

(3)了解审计技术的发展阶段;

(4)理解管理层认定和具体审计目标的关系。

能力目标

(1)清晰表述审计的总体目标;

(2)区分具体审计项目的具体审计目标。

任务案例

小沈经过从业前培训,了解了审计的基本概念,对审计职业有了初步认识,掌握了审计准则体系的基本内容,对将要从事的工作有了基本认识。今天,中豪会计师事务所对所有新招聘人员进行岗前审计培训的内容是:审计的目标和审计的技术方法。

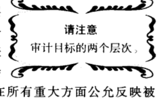
认识审计目标的演进与审计技术的发展阶段

财务报表审计的目标对注册会计师的审计工作发挥着导向作用，它界定了注册会计师的责任范围，直接影响注册会计师计划和实施审计程序的性质、时间和范围，决定了注册会计师如何发表审计意见。

一、审计目标的含义

审计目标是指人们在特定的社会历史环境中，期望通过审计实践活动达到的最终结果，或者说是指审计活动所要达到的目的与要求。一般来说，各类审计目标都必须满足其服务领域的特殊需要，无论是国家审计、内部审计还是社会审计，它们都具有各自相对独立的审计目标。我国政府审计的目标是监督和评价被审计单位财政收支或者财务收支的真实、合法和效益；内部审计的目标是查错纠弊，是评价和改善风险管理与控制及公司治理流程的有效性，帮助企业实现其经营目标；注册会计师审计的目标是对被审计单位财务报表的合法性、公允性做出评价。

注册会计师审计目标一般包括总体目标和具体目标两个层次。“注册会计师通过执行审计工作，对财务报表的合法性和公允性发表审计意见”是我国注册会计师审计准则确定的财务报表审计的总体目标。其中，合法性是指财务报表是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制；公允性是指财务报表是否在所有重大方面公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。

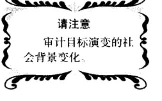


审计具体目标是审计总目标的进一步具体化。合理确定具体审计目标，有助于注册会计师按照注册会计师审计准则的要求收集充分、适当的审计证据，并根据项目实际情况确定应收集的证据。审计具体目标要根据审计总目标和被审计单位管理局认定来确定。

二、审计目标的演变

审计具有实践性和实用性特征，为了适应社会需求的变化，其目标也会发生变化。西方注册会计师审计在其发展的不同阶段，其审计总体目标也在不断变化。

注册会计师审计虽然起源于意大利，但它对后来注册会计师审计事业的发展影响较小。英国在创立和传播注册会计师审计职业的过程中发挥了重要作用。在资本主义经济迅速发展的过程中，公司的所有权和经营权进一步分离，绝大多数股东已完全脱离经营管理，他们出于自身利益，非常关心公司的经营成果，以便做出是否继续持有公司股票的决定。证券市场上潜在的投资人同样十分关心公司的经营情况，以便决定是否购买公司的股票。同时，由于金融资本对产业资本的逐渐渗透，增加了债权人的风险，他们也非常重视公司的生产经营情况，以便做出



是否继续贷款或者是否索偿债务的决定，而公司财务状况和经营成果只有通过公司提供的财务报表来反映。因此，在客观上产生了由独立会计师对公司财务报表进行审计，以保证财务报表真实可靠。从1844年到20世纪初，是注册会计师的形成时期。在这一时期内，由于英国的法律规定了股份公司和银行必须聘请注册会计师审计，致使英国注册会计师审计得到了迅速发展，并对当时的欧洲、美国及日本等产生了重要影响。这一时期注册会计师审计的主要特点是：注册会计师审计的法律地位得到了法律确认；审计的目标是查错防弊，保护企业资产的安全和完整；审计的方法是对会计账目进行详细审计；审计报告使用人主要为企业股东等。

20世纪初，全球经济发展重心逐步由欧洲转向美国，因此，美国的注册会计师审计得到了迅速发展，对注册会计师职业在全球的迅速发展发挥了重要作用。当时，由于金融资本对产业资本更加广泛地渗透，企业同银行利益关系更加紧密，银行逐渐把企业资产负债表作为了解企业信用的主要依据，于是美国产生了帮助贷款人及其他债权人了解企业信用的资产负债表审计，即美国式注册会计师审计。这一时期，美国注册会计师审计的主要特点是：审计对象由会计账目扩大到资产负债表；查错防弊的审计目标已退居第二位，第一位的审计目标是提供信用证明，对资产负债表进行公正性审计，即通过对资产负债表数据的检查，判断企业信用状况；审计方法从详细审计初步转向抽样审计；审计报告使用人除企业股东外，扩大到债权人。

从1929年到1933年，资本主义世界经历了历史上最严重的经济危机，大批企业倒闭，投资者和债权人蒙受了巨大的经济损失。过去对资产负债表的静态审计，已不能满足广大投资者对企业全面了解的需要，因此有必要对企业全部财务报表进行动态审计，而且要以显示盈利能力的损益表作为报表审计的中心。美国1933年《证券法》规定，在证券交易所上市的企业的财务报表必须接受注册会计师审计，向社会公众公布注册会计师出具的审计报告。从这一时期开始，注册会计师审计的对象转为以资产负债表和损益表为中心的全部财务报表及相关财务资料；审计的主要目的是对财务报表发表审计意见，以确定财务报表的真实可靠，查错防弊转为次要目的；以控制测试为基础进行的抽样审计逐步得到普及；审计报告使用人扩大到股东、债权人、证券交易机构、税务部门、金融机构及潜在投资者；审计准则逐步规范化，审计工作逐渐标准化；注册会计师资格考试制度广泛推行，注册会计师专业素质普遍提高。

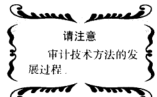
第二次世界大战以后，随着现代经济和科学技术的迅速发展，注册会计师审计也突破了财务会计的范畴，涉及到了管理领域。管理审计（如经营审计、效益审计、效果审计）也由此诞生，审计目标也因此增加了经济性、效率性和效果性等内容。尽管注册会计师的审计目标在不断变化，但其基本职责仍然是执行财务报表审计，而其他性质的审计业务也只是在财务报表审计的基础上延伸和发展。

综上所述，注册会计师审计的发展历程大体可以分为三个阶段，其总体目标的演变也大体可以分为三个阶段。各阶段审计目标如表4－1所示。

表 4—1　审计总目标的演变

发展阶段	时间	审计总目标
详细审计(英国式注册会计师审计)	1844 年～20 世纪初	查错防弊,保护企业资产的安全和完整
资产负债表审计(美国式注册会计师审计)	20 世纪初～30 年代	通过对资产负债表所有数据检查,判断企业财务状况和偿债能力
财务报表审计	20 世纪 30 年代以后	对财务报表的合法性、公允性等发表审计意见

三、审计技术的发展阶段



自注册会计师审计诞生以来,随着审计环境和社会需求的巨大变化,审计总体目标也不断发生变化。注册会计师为了实现审计目标,一直随着审计环境的变化调整着审计方法。审计方法从账项基础审计发展到制度基础审计,进而发展到风险导向审计,都是注册会计师为了适应审计环境的变化而做出的调整。

(一)账项基础审计

在审计发展的早期(19 世纪以前),由于企业组织结构简单,业务性质单一,会计资料相对并不复杂,注册会计师审计主要是为了满足财产所有者对会计核算进行独立检查的要求,促使受托人(通常为经理或下属)在授权经营过程中做出诚实、可靠的行为。并且由于当时公司内部牵制制度尚不完整,而且不被人重视,技术错误和舞弊行为经常发生。为了察觉营私舞弊及技术和原理上的错误,保证会计记录的正确和财产的安全,必须采取详细的审计方法,对检查期内所有会计资料进行逐一查明,即对反映财产经营管理者所办事项或代管财产的会计凭证、账簿、报表等会计资料进行全面、详细地检查,以取得充分的证据,发现记账错弊和财产盗窃行为。这种审计方法就是详细审计,又称账项基础审计。由于早期获取审计证据的方法比较简单,注册会计师将大部分精力投向会计凭证和账簿的详细检查。根据有关文献记载,当时的注册会计师在整个审计过程中约 3/4 的时间花费在合计和过账上。随着审计范围的扩展和组织规模的扩大,注册会计师开始采用审计抽样技术,只是抽查数量仍然很大,而且在抽查样本的选择上仍然以判断抽样为主。当时由于注册会计师并没有认识到内部控制有效性在审计中的作用,样本的选择带有很大的盲目性。从方法论的角度上讲,这种审计方法仍是以账项为基础的详细审计方法。

详细审计模式主要运用于注册会计师审计的形成时期,这种审计模式虽然适应了当时保证审计工作质量的需要,但其局限性也比较明显:一是费工费时、效率低下;二是审计内容局限在会计资料本身,难以保证账外资产的安全完整。

(二)制度基础审计

19 世纪即将结束时,会计和审计步入了快速发展时期。注册会计师审计的重点从检查

受托责任人对资产的有效使用转向检查企业的资产负债表和利润表，判断企业的财务状况、经营成果是否真实和公允，以帮助利害关系人进行管理和决策。审计目标的改变使得审计内容也发生了变化，审计人员无须对审计期间的交易活动进行逐笔检查，而只需对企业财务报表的真实性、公允性做出判断。由于企业规模的日益扩大，经济活动和交易事项内容不断丰富、复杂，注册会计师的审计工作量迅速增大，而需要的审计技术日益复杂，使得详细审计难以实施，企业对审计费用难以承受；而且在审计实践过程中，审计人员逐渐认识到早先采用的抽样审计方法只是凭借审计人员的主观判断和实际经验对财力表报中的重大事项进行审查，难以发现和揭示企业内部发生的、对财务报表真实性和公允性有重大影响的舞弊行为和技术性错误，因而难以对企业财务报表做出准确的判断和评价。以上情况表明：注册会计师再进行详细审计不但大多数情况下已无必要，且已不大可能；但是庞大的企业规模和繁多的业务活动，致使审计工作难以回到详细审计方式，而只能在抽样审计方法本身中寻求改进，必须有更科学的审计方法来取而代之。经济的飞速发展和规模的迅速扩大使企业日益重视内部控制度的建设，也使审计人员逐渐形成共识：企业资产的安全与否、会计资料的正确与否和发生错弊的多少与企业内部控制有着密切的关系。企业内部控制健全有效，企业资产就比较安全，会计资料也比较正确，各种舞弊和技术性错误发生的可能性就比较低；反之，如果企业内部控制薄弱、存在重大缺陷，资产流失就比较多，各种舞弊和技术性错误的发生就比较频繁，会计资料的准确性也比较低。其后，审计人员进一步认识到内部控制与抽样审计方法之间的关系：如果企业内部控制健全有效，其资产安全性和会计资料准确性就高，发生的错弊就比较少，抽样审计结果的代表性就强，据此所作的总体性评价也就比较有把握；反之，抽样审计结果的准确性也大大降低。内部控制和抽样审计有益结合的审计技术和方法，开始在财务报表审计中得到应用。审计人员从评价企业内部控制入手，根据评价结果确定审计抽样的范围、重点及方法的思路，保证了抽样样本对总体的代表性。这就为保证抽样质量、降低审计风险提供了有效手段。

在评价内部控制系统基础上抽取样本进行实质性审计，将审计导向由经济业务资料转换为内部控制系统，从根本上引发了审计方法、程序以至审计观念和实践的全方位改变，而被视为传统审计发展为现代审计的重要标志。从 20 世纪 50 年代起，以控制测试为基础的抽样审计在西方国家得到广泛应用，从方法论的角度讲，该种方法称做制度基础审计方法。

制度基础审计的应用和推广，大大提高了审计工作效率。但是，制度基础审计的明显不足之处在于有些时候它会造成审计资源在低风险和高风险审计领域的分配失当，造成低风险审计项目的审计过量和高风险审计领域的审计不足，难以保证审计的效率和效果。

（三）风险导向审计

自 20 世纪 80 年代以来，科学技术和政治经济发生急剧变化，对企业经营管理产生重大影响，导致企业竞争更加激烈，经营风险日益增加。注册会计师必须从更高层次，综合考虑企业的环境和面临的经营风险，把握企业面临的各方面情况。

由于审计风险受到企业固有风险因素的影响，如管理人员的品行和能力、行业所处环境、业务性质、容易产生错报的财务报表项目、容易遭受损失或被挪用的资产等导致的风险，

又受到内部控制风险因素的影响，即账户余额或各类交易存在错报，内部控制未能防止、发现或纠正的风险。此外，还受到注册会计师实施审计程序未能发现账户余额或各类交易存在错报风险的影响，业界很快开发出了审计风险模型。审计风险模型的出现，从理论上解决了注册会计师以制度为基础采用抽样审计的随意性，又解决了审计资源的分配问题，要求注册会计师将审计资源分配到最容易导致财务报表出现重大错报的领域。从方法论的角度，注册会计师以审计风险模型为基础进行的审计，称为风险导向审计方法。

风险导向型审计提供了一种既能保持审计效果又能提高审计效率的全新思路。它要求注册会计师评价客户的控制环境，并鉴别会计报表重要组成项目，考虑会计报表整体及认定层次发生重大错报的风险，然后在此基础上建立审计目标，最后才根据审计目标确定实施审计程序的性质、时间和范围。

案例分析　从"银广厦"案件看风险导向审计特点

2001 年的银广厦案件是我国近年来影响最大的案件之一。其直接原因是银广厦天津公司捏造虚假经营引起的。公司通过伪造购销合同、伪造出口报关单、虚开增值税专用发票、伪造免税文件和伪造金融票据等手段，虚构主营业务收入，虚构巨额利润 7.45 亿元。其中，1999 年为 1.78 亿元，2000 年为 5.67 亿元。由此，银广厦风光多时的业绩神话被连续两年半亏损的事实所取代。银广厦事发之后，中天勤会计师事务所以及相关注册会计师被吊销执业资格，并受到法律惩处。

【分析】 现代风险导向审计注意从宏观上把握企业的战略及经营风险，以经营风险驱动审计风险，并将对企业经营风险的分析从计划审计到完成审计自始至终贯彻下去。在银广夏案件中，负责审计的深圳中天勤会计师事务所的审计人员在事后承认他们对生物萃取技术不懂，而且对外贸业务也并不专长；另外，银广夏公司于 1999 年变更了主营业务，中天勤由于对客户的经营活动的变化也没有采取适当的措施。可见，审计人员根本无法正确判断银广夏公司所具有的经营风险，为自己的审计失败埋下了祸根。

一旦企业管理层有重大舞弊动机，内部控制制度就往往失去了作用，审计人员对内部控制的评价也就失去了意义。在银广厦案中，企业管理层集体舞弊，伪造了海关对账单、银行对账单、重要出口商品单价等重要凭证，企业的内部控制已经毫无作用，审计人员对内部控制的评价也就失去了意义。此时，注册会计师只有主动了解被审计单位及其环境，关注企业的战略经营风险，以期降低会计报表层次的重大错报风险才能有效控制审计风险。但是，中天勤的审计人员在本身对银广夏行业环境并不了解的情况下，既未对其进行实地考察，又没有咨询相关行业专家的意见。对于其所发现的问题，如 2000 年银广夏主营业务收入大幅增长但生产用电费却降低、生产卵磷脂的投入产出比大幅下降等情况，没有按照现代风险导向审计理论中控制审计风险的方式来分析，而是轻易相信银广夏管理当局声称的"生产进入成熟期"，没有保持风险导向理论所强调的"职业怀疑态度"。

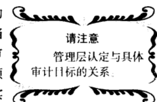
掌握审计的具体目标

一、管理层认定与具体审计目标

认定是指管理层对财务报表组成要素的确认、计量、列报做出的明确或隐含的表达。认定与审计目标密切相关，注册会计师的基本职责就是确定被审计单位管理层对其财务报表的认定是否恰当。

管理层在财务报表上的认定有些是明确表达的，有些则是隐含表达的。例如，管理层在资产负债表中列报存货及其金额，意味着做出了下列明确的认定：①记录的存货是存在的；②存货以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价或分摊调整已恰当记录。同时，管理层也做出下列隐含的认定：①所有应当记录的存货均已记录；②记录的存货都由被审计单位拥有。

管理层对财务报表各组成要素均做出了认定，注册会计师的审计工作就是要确定管理层的认定是否恰当。也就是说管理当局对财务报表上的认定是注册会计师确定每个账户余额具体审计目标的出发点，了解了管理当局的认定，就很容易确定每个项目的具体审计目标，并以此作为评估重大错报风险以及设计和实施进一步审计程序的基础。



1. 与各类交易和事项相关的审计目标

与各类交易和事项相关的认定与对应的具体审计目标的关系如表4－2所示。

表4－2　与各类交易和事项相关的认定与对应的具体审计目标

项目	各类认定的含义	对应的具体审计目标含义
发生	记录的交易和事项已发生，且与被审计单位有关	确认已记录的交易是否真实
完整性	所有应当记录的交易和事项均已记录	确认已发生的交易是否确实已经记录
准确性	与交易和事项有关的金额及其他数据已恰当记录	确认已记录的交易是否按正确金额反映
截止	交易和事项已记录于正确的会计期间	确认接近于资产负债表日的交易是否记录于恰当的期间
分类	交易和事项已记录于恰当的账户	确认被审计单位记录的交易是否经过适当分类

发生和完整性两者强调的是相反的关注点。发生目标针对潜在的高估，而完整性目标则针对漏记交易（低估）。

知识拓展　准确性与发生、完整性之间的区别

准确性与发生、完整性之间存在区别。例如，若已记录的销售交易是不应当记录的（如发出的商品是寄销商品），则即使发票金额是准确计算的，仍违反了发生目标。再如，若已入账的销售交易是对正确发出商品的记录，但金额计算错误，则违反了准确性目标，但没有违反发生目标。完整性与准确性之间也存在同样的关系。

2. 与期末账户余额相关的审计目标

与期末账户余额相关的认定与对应的具体审计目标的关系如表 4－3 所示。

表 4－3　与期末账户余额相关的认定与对应的具体审计目标

项目	认定的含义	对应的具体审计目标含义
存在	记录的资产、负债和所有者权益是存在的	确认记录的金额是否确实存在
权利和义务	记录的资产由被审计单位拥有或控制，记录的负债是被审计单位应当履行的偿还义务	确认资产是否归属于被审计单位，负债是否属于被审计单位的义务
完整性	所有应当记录的资产、负债和所有者权益均已记录	确认已存在的金额是否均已记录
计价和分摊	资产、负债和所有者权益以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价或分摊调整已恰当记录	确认资产、负债和所有者权益是否以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价或分摊调整是否已恰当记录

3. 与列报相关的审计目标

与列报相关的认定与对应的具体审计目标的关系如表 4－4 所示。

表 4－4　与列报相关的认定与对应的具体审计目标

项目	认定的含义	对应的具体审计目标的含义
发生及权利和义务	披露的交易、事项和其他情况已发生，且与被审计单位有关	确认财务报表列报的交易与事项是否已发生，且与被审计单位有关
完整性	所有应当包括在财务报表中的披露均已包括	确认所有应当在财务报表中列报的交易、事项与其他情况是否均已包括
分类和可理解性	财务信息已被恰当地列报和描述，且披露内容表述清楚	确认财务信息是否已被恰当地列报和描述，且披露内容表述清楚
准确性和计价	财务信息和其他信息已公允披露，且金额恰当	确认财务信息和其他信息是否已公允披露，且金额恰当



2009 年 A 公司资产负债表中报告应付账款如下：

流动负债：

应付账款……………………………900 000

资产负债表中这样报告应付账款项目，意味着管理当局做出了哪些认定？注册会计师又应据此确定什么具体审计目标呢？

二、审计过程与审计目标的实现



风险导向审计模式要求注册会计师在审计过程中，以重大错报风险的识别、评估和应对作为工作主线。相应地，审计过程大致可分为以下几个阶段。

（一）接受业务委托

会计师事务所应当按照执业准则的规定，谨慎决策是否接受或保持某客户关系和具体审计业务。在接受委托前，注册会计师应当初步了解审计业务环境，包括业务约定事项、审计对象特征、使用的标准、预期使用者的需求、责任方及其环境的相关特征，以及可能对审计业务产生重大影响的事项、交易、条件和惯例等其他事项。

只有在了解后认为符合专业胜任能力、独立性和应有的关注等职业道德要求，并且拟承接的业务具备审计业务特征时，注册会计师才能将其作为审计业务予以承接。如果审计业务的工作范围受到重大限制，或者委托人试图将注册会计师的名字和审计对象不适当地联系在一起，则该项业务可能不具有合理的目的。接受业务委托阶段的主要工作包括：了解和评价审计对象的可审性；决策是否考虑接受委托；商定业务约定条款；签订审计业务约定书等。

（二）计划审计工作

计划审计工作十分重要，计划不周不仅会导致盲目实施审计程序，无法获得充分、适当的审计证据以将审计风险降至可接受的低水平，影响审计目标的实现，而且还会浪费有限的审计资源，增加不必要的审计成本，影响审计工作的效率。因此，对于任何一项审计业务，注册会计师在执行具体审计程序之前，都必须根据具体情况指定科学、合理的计划，使审计业务以有效的方式得到执行。一般来说，计划审计工作主要包括：在本期审计业务开始时开展的初步业务活动；制定总体审计策略；制定具体审计计划等。计划审计工作不是审计业务的一个孤立阶段，而是一个持续的、不断修正的过程，贯穿于整个审计业务的始终。

（三）实施风险评估程序

审计准则规定，注册会计师必须实施风险评估程序，以此作为评估财务报表层次和认定层次重大错报风险的基础。所谓风险评估程序，是指注册会计师实施的了解被审计单位及

其环境并识别和评估财务报表重大错报风险的程序。风险评估程序是必要程序，了解被审计单位及其环境特别是为注册会计师在许多关键环节做出职业判断提供了重要基础。了解被审计单位及其环境是一个连续和动态地收集、更新与分析信息的过程，贯穿于整个审计过程的始终。注册会计师应当运用职业判断确定需要了解被审计单位及其环境。一般来说，实施风险评估程序的主要工作包括：了解被审计单位及其环境；识别和评估财务报表层次以及各类交易、账户余额、列报认定层次的重大错报风险，包括确定需要特别考虑的重大错报风险（即特别风险）以及仅通过实质性程序无法应对的重大错报风险等。

（四）实施控制测试和实质性程序

注册会计师实施风险评估程序本身并不足以为发表审计意见提供充分、适当的审计证据，注册会计师还应当实施进一步审计程序，包括实施控制测试（必要时或决定测试时）和实质性程序。因此，注册会计师评估财务报表重大错报风险后，应当运用职业判断，针对评估的财务报表层次重大错报风险确定总体应对措施，并针对评估的认定层次重大错报风险设计和实施进一步审计程序，以将审计风险降至可接受的低水平。

（五）完成审计工作和编制审计报告

注册会计师在完成财务报表所有循环的进一步审计程序后，还应当按照有关审计准则的规定做好审计完成阶段的工作，并根据所获取的各种证据，合理运用专业判断，形成适当的审计意见。本阶段主要工作有：审计期初余额、比较数据、期后事项和或有事项；考虑持续经营问题和获取管理层声明；汇总审计差异，并提请被审计单位调整或披露；复核审计工作底稿和财务报表；与管理层和治理层沟通；评价审计证据，形成审计意见；编制审计报告等。

课外阅读　新医改为注册会计师行业发展开拓新局面

2010 年 08 月 13 日　中国经济网

在我国注册会计师行业全面拓展新业务的转型时期，新医改为其开拓了全新局面。财政部社保司副司长余功斌 13 日表示，医疗卫生体制改革对注册会计师行业提出了很多新的需求。

余功斌是在北京举行的第四届注册会计师论坛上作上述表示的。

2009 年 10 月国务院办公厅转发的《财政部关于加快发展我国注册会计师行业的若干意见》提出，将大力拓展注册会计师业务领域作为一项重点工作来推动，并将医院等医疗卫生机构、大中专院校以及基金会等非营利组织的财务报表纳入注册会计师审计范围。

而去年公布的新医改意见和实施方案在提及“公立医院改革”时也强调，要进一步完善财务、会计管理制度，严格预算管理，加强财务监管和运行监督。随后公布的配套文件《关于完善政府卫生投入政策的意见》也提出，要加强对医疗卫生预算单位的财务监管，充分发挥会计师事务所等有资质的社会中介组织的审计监督作用。

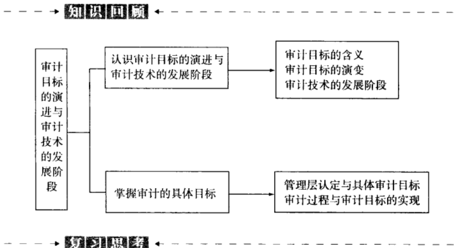
数据显示，我国医疗卫生机构财务审计具有广阔的市场空间。2009 年，我国卫生总费

用 17 204.81 亿元，占 GDP 的比重为 8.71%，人均卫生总费用 1 289 元。此外，为实现医改目标，经初步估算 2009 年至 2011 年各级政府将投入医改资金 8 500 亿元，如何确保医疗卫生领域资金使用的规范性和有效性，势必成为公众关注的焦点。业内人士指出，目前，我国医院财务审计仍以内审为主，社会中介机构的第三方审计仍是空白，医改的实施和深入推进对我国注册会计师行业发展提出了很多新要求，注册会计师开展医院审计既是医院审计的客观需要，也是顺应拓展注册会计师新业务领域大趋势的要求。

据了解，目前国内很多会计师事务所已介入医疗领域审计业务。余功斌在论坛上也透露，目前财政部正在会同相关部门修订医院财务、会计制度并制定基层医疗卫生机构财务、会计制度，力争用财务、会计制度这一“杠杆”，撬动医院管理体制和运行机制改革进程。

资料来源：中国经济网 www.ce.cn

知识回顾



复习思考

职业判断能力训练

一、选择题

1. 作为财务报表审计目标，(　　)是指被审计单位的财务报表是否在所有重大方面公允反映其财务状况、经营成果和现金流量。

   A. 合法性　　B. 公允性　　C. 一贯性　　D. 认定

2. 随着审计环境的不断变化，审计的方法也进行着相应的调整。在下列审计方法中，形成最晚，即最新的审计方法是(　　)。

   A. 账项基础审计　　B. 风险导向审计

   C. 制度基础审计　　D. 财务报表审计

3. 以下有关各种审计方法的说法中，不正确的是(　　)。

   A. 账项基础审计的重心为各种会计账目，方法是详细审计

B. 制度基础审计的主要目的是提高审计效率、降低审计的工作量

C. 风险导向审计解决了抽样审计的随意性和审计资源的分配问题

D. 账项审计中约3/4的时间花费在合计和过账上

4. 甲公司将2006年度的主营业务收入列入2005年度的财务报表，则其2005年度财务报表存在错误的认定是（　　）。

A. 截止　　B. 计价或分摊　　C. 发生　　D. 完整性

5. 管理层对财务报表的下列认定中，注册会计师通过分析存货周转率最有可能证实的是（　　）。

A. 存在　　B. 权利和义务　　C. 分类和可理解性　　D. 计价或分摊

6.（　　）认定，指所有应当记录的交易和事项均已记录，其主要目标针对低估。

A. 存在　　B. 完整性

C. 计价或分摊　　D. 分类和可理解性

7.（　　）是指注册会计师为了高效地完成某项审计业务、达到预期审计目标而对审计工作做出的安排。

A. 审计计划　　B. 审计业务约定书　　C. 审计准则　　D. 审计工作底稿

8. 无论选择何种进一步审计程序的总体方案，注册会计师都应当对所有重大的各类交易、账户余额、列报设计实施（　　）。

A. 控制测试　　B. 实质性程序　　C. 总体应对措施　　D. 风险评估程序

9. 甲公司将2008年度的主营业务收入列入2009年度的财务报表，则针对2008年度财务报表存在错误的认定是（　　）。

A. 存在　　B. 发生　　C. 完整性　　D. 准确性

10. 在被审计单位发生的下列事项中，违反管理层对所属项目的“计价和分摊”认定的是（　　）。

A. 将应收账款420万元记为360万元

B. 将应付乙公司的款项280万元计入甲公司名下

C. 未将向外单位拆借的120万元款项列入所属项目中

D. 将经营租赁的固定资产原值80万元计入固定资产账户中

11. 如果被审计单位将其固定资产用作某笔长期借款项目的抵押物，但没有在财务报表附注中披露，则其违反的认定是（　　）。

A. 计价和分摊　　B. 完整性　　C. 发生　　D. 准确性和计价

12. 审计人员审查并核实被审计单位的资产是否均按适当的金额入账，主要是为了证实被审计单位管理层对其财务报表的（　　）认定。

A. 存在　　B. 完整性　　C. 分类　　D. 计价和分摊

13. 注册会计师在审查销售部门的销货合同时，发现与A公司有一笔100万元销售未入账，通过函证C公司，检查该笔销货记录，证实C公司实际已购货且欠款100万元。那么，注册会计师首先认为管理层对营业收入账户的（　　）认定存在问题。

A. 发生　　B. 完整性　　C. 准确性　　D. 计价和分摊

14. 注册会计师在审计“应付账款”余额时，下列属于管理层明示性认定的是(　　)。

A. 存在　　B. 完整性

C. 权利和义务　　D. 分类与可理解性

15. 甲公司当年购入设备一台，会计部门在入账时，漏记了该设备的运费。则违反的认定是(　　)。

A. 存在　　B. 完整性

C. 计价和分摊　　D. 截止

16. 在注册会计师针对下列各项目分别提出的具体目标中，属于完整性目标的是(　　)。

A. 实现的销售是否均已登记入账

B. 关联交易类型、金额是否在附注中恰当披露

C. 将下期交易提前到本期入账

D. 有价证券的金额是否予以适当列示

17. A注册会计师在对XYZ股份有限公司2009年财务报表进行审计时发现，被审计单位未将其一年内到期的长期负债在流动负债项下单独列示，注册会计师对该项目审计目标的相关认定是(　　)。

A. 存在　　B. 完整性

C. 计价和分摊　　D. 分类与可理解性

二、多选题

1. 从注册会计师审计的发展历程可以看出(　　)。

A. 注册会计师审计随着企业所有权与经营权的分离而产生

B. 注册会计师审计随着民主政治的进步而越来越受重视

C. 注册会计师审计具有独立、客观、公正的特点

D. 注册会计师审计随着企业管理的现代化而日益重要

2. 财务报表审计的目标是注册会计师通过执行审计工作，对财务报表的下列(　　)方面发表审计意见。

A. 财务报表是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制

B. 财务报表是否符合企业会计准则及国家其他有关财务会计法规的规定

C. 财务报表在所有方面是否公允地反映了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量

D. 财务报表是否在所有重大方面公允反映了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量

3. 20世纪三四十年代，注册会计师审计的主要特点有(　　)。

A. 审计的主要目的是查错防弊，保护企业资产的安全和完整

B. 审计对象是以资产负债表和损益表为中心的全部财务报表及相关财务资料

C. 以控制测试为基础使用抽样审计

D. 审计报告使用人是股东和债权人

4. 由于审计环境的变化，注册会计师一直随着审计环境的变化调整着审计方法，审计方法包括(　　)。

A. 制度基础审计　　B. 报表基础审计

C. 账项基础审计　　D. 风险导向审计

5. 下列关于审计方法的表述中，正确的有(　　)。

A. 审计方法从账项基础审计发展到风险导向审计，都是注册会计师为了适应审计环境的变化而做出的调整

B. 制度基础审计方法是指以控制测试为基础的抽样审计

C. 账项基础审计方法是指以控制测试为基础的抽样审计

D. 风险导向审计方法是以审计风险模型为基础进行的审计

6. 在风险导向审计中，影响审计风险的内部控制风险因素包括(　　)。

A. 账户余额存在错误，内部控制未能防止、发现或纠正的风险

B. 报表列报存在错误，内部控制未能防止、发现或纠正的风险

C. 各类交易存在错报，内部控制未能防止、发现或纠正的风险

D. 行业所处环境、业务性质、容易产生错报的财务报表项目而导致的风险

7. 以下关于风险导向审计的说法中正确的有(　　)。

A. 风险导向审计以审计风险模型为基础

B. 风险导向审计以控制测试为中心

C. 风险导向审计解决了审计抽样的随意性问题

D. 风险导向审计改善了审计资源的分配

8. 影响被审计单位固有风险的因素包括(　　)。

A. 管理人员的品行和能力　　B. 行业所处环境

C. 业务性质　　D. 容易遭受损失或被挪用的资产

9. 下列说法中，正确的有(　　)。

A. 在财务报表审计中，注册会计师的责任是按照中国注册会计师审计准则的规定对财务报表发表审计意见，并通过签署审计报告确认其责任

B. 被审计单位治理层监督管理层编制报表的过程，使其按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制财务报表，并对编制财务报表负有直接责任

C. 如果财务报表存在重大错报，而注册会计师通过审计没有能够发现，管理层和治理层对财务报表的责任会因为财务报表已经经过注册会计师审计这一事实而减轻

D. 财务报表审计的目标对注册会计师的审计工作发挥着导向作用，它界定了注册会计师的责任范围，直接影响注册会计师计划和实施审计程序的性质、时间和范围，决定了注册会计师如何发表审计意见

10. 运用风险导向审计方法时，为确定审计风险，注册会计师应当考虑以下(　　)因素的影响。

A. 内部控制风险，如内部控制未能防止、发现和纠正账户余额等存在的错报

B. 注册会计师通过实施审计程序未能发现账户余额或各类交易存在的错报

C. 企业的经营风险，如经营成果难以达到出资者的认可或难以持续经营等

D. 企业的固有风险，如容易产生错报的会计报表项目和管理人员的品行等

11. 具体审计目标是注册会计师根据被审计单位管理层对财务报表的认定推论得出的，具体审计目标一般包括(　　)。

A. 总体合理性与其他审计目标

B. 与各类交易和事项相关的审计目标

C. 与期末账户余额相关的审计目标

D. 与列报相关的审计目标

12. 有关对财务报表认定的下列表述中，不正确的提法有(　　)。

A. "存在"认定主要与财务报表组成要素的低估有关

B. "完整性"认定主要与财务报表组成要素的高估有关

C. "权利和义务"认定只与资产负债表组成要素有关

D. "计价和分摊"认定只与利润表组成要素有关

13. 被审计单位将固定资产已作抵押，但未在财务报表附注中披露，则涉及的认定包括(　　)。

A. 计价和分摊　　B. 完整性

C. 权利和义务　　D. 分类和可理解性

14. 下列各项中，属于应收账款"计价和分摊"认定内容的有(　　)。

A. 应收账款确实为被审计单位的债权　　B. 坏账准备金额正确

C. 应收账款总账与明细账的一致性　　D. 坏账准备率估计的合理性

15. 为实现对上市公司账户余额"完整性"认定的审计目标，注册会计师一般考虑与下列(　　)项目的低估有关。

A. 应付账款　　B. 应收账款

C. 预收款项　　D. 预付款项

16. 注册会计师 A 通过盘点得知存货实有 500 万元，但是财务报表上记录 600 万元，注册会计师应认为管理层对存货项目的(　　)认定存在问题。

A. 发生　　B. 准确性

C. 计价和分摊　　D. 存在

三、判断题

1. "存在或发生"认定和"权利与义务"认定与资产负债表和利润表的组成要素都相关，"完整性"认定却只与资产负债表的组成要素相关。　　(　　)

2. 风险评估程序和实质性程序是每次财务报表审计都应实施的必要程序，而控制测试则不是。　　(　　)

3. 审计计划阶段制定的方案和计划可以在实施阶段进行修改调整。　　(　　)

4. 按照 2007 年开始实施的审计准则的规定，注册会计师审计是指注册会计师依法接受委托，对被审计单位的年度会计报表的合法性与公允性进行审计并发表审计意见。　　(　　)

5. 注册会计师对 A 公司的财务报表发表了无保留意见，但事后查明报表中存在 30 万元的错误，则注册会计师的审计意见是错误的。 （ ）
6. 风险导向审计是指注册会计师以审计风险模型为基础进行的审计。该模型中所考虑的风险包括来自注册会计师一方的风险，来自被审计单位内部控制方面的风险，还包括与被审计单位业务性质相关的风险。 （ ）
7. 政府审计肩负着全民的利益，所实施的是无偿审计。注册会计师审计服务于审计客户，并从审计客户收取审计费用，是有偿审计。 （ ）
8. 政府审计机构在对各级政府及其部门的财政收支等内容进行审计时，无须征得被审计单位的同意，注册会计师的审计内容必须征得被审计单位的同意。 （ ）

四、案例分析题

世界通信公司案例分析——风险导向审计失效还是偏离风险导向审计

安达信的风险识别系统包括五个步骤："头脑风暴"会议、SMART 风险评估模型、舞弊风险识别助手、经营审计风险评估、扩大性风险讨论会。该体系的设计呈阶梯式递进，可以说是比较完善的。安达信称对世界通信公司审计就是在风险导向基础之上的。通过其风险识别和评估体系，安达信发现了世界通信若干存在重大风险和较高风险的领域，如：连续几年 SMART 风险评估模型都显示管理当局存在过于激进的收入或盈利目标，而且会计及财务报告风险居高不下；舞弊风险识别助手还甄别出管理当局过去曾在某些领域采取了激进的会计政策以及世界通信整体受到维持股票在高价位的压力异常巨大；甚至 2001 年已经注意到了资本化线路成本问题以及存在利用高层调整进行舞弊的可能性，并且在综合其他因素后将世界通信公司的风险级别由"高风险"进一步升级为"最高风险客户"。

但合伙人和经理并没有就风险评估的结果调整审计计划，也没有迹象表明其对营业收入、资本支出等高风险领域拓展了充分的实质性测试程序；相反，几乎清一色地运用了极其简单的控制测试程序。例如，对资本化线路成本的审计，最关键的是对新增资产和减少资产的审查，而新增资产中，资产来源的真实性、合法性以及资本化金额的正确性是注册会计师要确认的两大关键内容。而安达信除了浏览有关固定资产的控制程序、会计政策之外，就是抽查资本支出授权书（列示管理当局曾批准哪些项目立项及各期资金的投入预算），这充其量是针对固定资产授权批准制度的控制测试，将如此重要的科目构筑于管理当局控制有效的天真信任上是极其错误的，如果对新增固定资产或在建工程进行较多的随机抽样监盘，效果无疑会好得多。

要求：你通过安达信审计世界通信公司事件得到哪些启示？

职业实践能力训练

带领学生参观会计师事务所，与审计人员交流，了解风险导向审计技术方法以及注册会计师审计目标的实现。

第二编　审计准备阶段

项目五

初步了解被审计单位，签订审计业务约定书

学习目标

知识目标

(1)理解接受业务委托的含义；

(2)了解审计业务约定书的基本内容；

(3)理解初步业务活动的目的和内容。

能力目标

(1)清晰表述客户接受和保持程序的内容；

(2)深刻领会初步业务活动的必要性。

任务案例

经过前段时间的学习，小沈掌握了审计的基本概念知识和审计业务的基本工作方法，接下来是实际工作阶段。那么，审计工作该从何开始着手呢？今天，中豪会计师事务所的工作人员就这方面问题做了详细解答。

接受业务委托

一、接受与保持客户关系的总体要求



接受业务委托是注册会计师开展业务活动的第一个环节。会计师事务所在接受新客户的业务前，或决定是否保持现有业务或考虑接受现有客户的新业务时，应当执行有关客户关系和具体业务接受与保持的政策和程序，以合理保证只有在下列情况下，才能接受或保持客户关系和具体业务：

(1)已考虑客户的诚信，没有信息表明客户缺乏诚信。

(2)具有执行业务必要的素质、专业胜任能力、时间和资源。

(3)能够遵守职业道德规范，主要是能否保持独立性。

在接受新客户的业务前，或决定是否保持现有业务或考虑接受现有客户的新业务时，会计师事务所应当根据具体情况获取上述信息。当识别出问题而又决定接受或保持客户关系或具体业务时，会计师事务所应当记录问题如何得到解决。

许多事实证明，会计师事务所接受一个错误的客户带来的损失，远远高于这个客户的收费。由于客户的原因导致的审计失败，会使得会计师事务所陷于诉讼和声誉下降等无形损失中。因此，会计师事务所应当加强在客户承接和保持上的管理，不轻易接受不符合条件的客户。有时对潜在客户进行充分了解是非常困难的，需要投入时间和精力。在客户承接过程中，需要较高的职业判断能力，以及高度的职业敏感性和丰富的执业经验，所以，会计师事务所应安排职位较高的人士执行此类工作。

一旦决定接受委托，注册会计师应当与客户就审计约定条款达成一致意见。对于连续审计，注册会计师应当决定是否需要根据具体情况修改业务约定条款，以及是否需要提醒客户注意现有的业务约定书。

二、需要考虑的事项

(一)考虑客户的诚信情况

1. 考虑的主要事项

针对有关客户的诚信，会计师事务所应当考虑下列主要事项：

(1)客户主要股东、关键管理人员、关联方及治理层的身份和商业信誉。

(2)客户的经营性质。

(3)客户主要股东、关键管理人员及治理层对内部控制环境和会计准则等的态度。

(4)客户是否过分考虑将会计师事务所的收费维持在尽可能低的水平。

(5)工作范围受到不适当限制的迹象。



(6)客户可能涉嫌洗钱或其他刑事犯罪行为的迹象。

(7)变更会计师事务所的原因。

2. 获取相关信息的途径

会计师事务所在评价客户诚信情况时，可以通过下列途径，获取与客户诚信相关的信息：

(1)与为客户提供专业会计服务的现任或前任人员进行沟通，并与其讨论。这种沟通包括询问是否存在与客户意见不一致的事项及该事项的性质，客户是否有人为地、错误地影响注册会计师出具恰当的报告的情形及其证据等。

(2)向会计师事务所其他人员、监管机构、金融机构、法律顾问和客户的同行等第三方询问。询问可以涵盖客户管理层对于遵守法律法规要求的态度。

(3)从相关数据库中搜索客户的背景信息。例如，通过客户的年报、中期财务报表、向监管机构提交的报告等获取相关信息。

如果通过上述途径无法充分获取与客户相关的信息，或这些信息可能显示客户不够诚信，会计师事务所应当评估其对业务风险的影响。如认为必要，会计师事务所可以考虑利用调查机构对客户的经营情况、管理人员及其他有问题的人员进行背景检查，并评价获取的与客户诚信相关的信息。

会计师事务所对客户诚信的了解程度，通常将随着与该客户关系的持续发展而增加。

(二)考虑是否具备执行业务必要的素质、专业胜任能力、时间和资源

会计师事务所接受新业务前，还必须评价自身的执业能力，不得承接不能胜任和无法完成的业务。

因此，在确定是否具有接受新业务所需的必要素质、专业胜任能力、时间和资源时，会计师事务所应当考虑下列事项，以评价新业务的特定要求和所有相关级别的现有人员的基本情况：

(1)会计师事务所人员是否熟悉相关行业或业务对象。

(2)会计师事务所人员是否具有执行类似业务的经验，或是否具备有效获取必要技能和知识的能力。

(3)会计师事务所是否拥有足够的具有必要素质和专业胜任能力的人员。

(4)在需要时，是否能够得到专家的帮助。

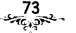
(5)如果需要项目质量控制复核，是否具备(或者能够聘请到)符合标准和资格要求的项目质量控制复核人员。

(6)会计师事务所是否能够在提交报告的最后期限内完成业务。

如果决定接受或保持客户关系和具体业务，会计师事务所应与客户就相关问题达成一致，并形成书面业务约定书，将对业务的性质、范围和局限性产生误解的风险降至最低。

(三)考虑能否遵守职业道德规范

在确定是否接受新业务时，会计师事务所还应当考虑接受该业务是否会导致现实或潜



在的利益冲突，是否会导致损害独立性。

如果识别出潜在的利益冲突，会计师事务所应当考虑接受该业务是否适当。

（四）考虑其他事项的影响

（1）考虑本期或以前业务执行过程中发现的重大事项的影响。连续审计情况下，在确定是否保持客户关系时，会计师事务所应当考虑在本期或以前业务执行过程中发现的重大事项及其对保持客户关系可能造成的影响。

这就意味着，如果在本期或以前业务执行过程中发现客户守法经营意识淡薄或内部控制环境恶劣，或者对业务范围施加重大限制，或者存在其他严重影响业务执行的情形等，会计师事务所应当考虑其对保持客户关系可能造成的影响。必要时，可以考虑终止该客户关系。

（2）考虑接受业务后获知重要信息的影响。会计师事务所在接受业务后可能获知了某项信息，而该信息若在接受业务前获知，可能导致会计师事务所拒绝该项业务。在这种情况下，会计师事务所应当按照规定，制定相应的政策和程序。

会计师事务所针对这种情况制定的政策和程序，应当包括下列内容：

①适用于该业务环境的法律责任，包括是否要求会计师事务所向委托人报告或在某些情况下向监管机构报告。

②解除该项业务约定，或同时解除该项业务约定及其客户关系的可能性。

（3）解除业务约定或客户关系时的考虑。会计师事务所针对解除业务约定或同时解除业务约定及其客户关系制定的政策和程序应当包括下列要求：

①与客户适当级别的管理层和治理层讨论会计师事务所根据有关事实和情况可能采取的适当行动。

②如果确定解除业务约定或同时解除业务约定及其客户关系是适当的，会计师事务所应当就解除的情况及原因，与客户适当级别的管理层和治理层讨论。

③考虑是否存在法律法规的规定，要求会计师事务所应当保持现有的客户关系，或向监管机构报告解除的情况及原因。

④记录重大事项及其咨询情况、咨询结论和得出结论的依据。

签订审计业务约定书

一、审计业务约定书的概念和作用



审计业务约定书是指会计师事务所与被审计单位签订的，用以记录和确认审计业务的委托与受托关系、审计目标和范围、双方的责任以及报告的格式等事项的书面协议。

会计师事务所承接任何审计业务，都应与被审计单位签订审



计业务约定书。《中国注册会计师审计准则第 1111 号——审计业务约定书》要求，注册会计师应当在审计业务开始前，与被审计单位就审计业务约定条款达成一致意见，并签订审计业务约定书，以避免双方对审计业务的理解产生分歧。如果被审计单位不是委托人，在签订审计业务约定书前，注册会计师应当与委托人、被审计单位就审计业务约定相关条款进行充分沟通，并达成一致意见。

审计业务约定书具有经济合同的性质，一经有约定各方签字或盖章认可，即成为法律上生效的契约，对各方均具有法定约束力。

签署审计业务约定书的目的是为了明确约定各方的权利和责任义务，促使各方遵守约定事项并加强合作，保护签约各方的正当利益。审计业务约定书主要有以下作用：

第一，可增进会计师事务所与被审计单位之间的相互了解，尤其使被审计单位了解注册会计师的审计责任及需要提供的协助和合作。

第二，可作为被审计单位评价审计业务完成情况，以及会计师事务所检查被审计单位约定义务履行情况的依据。

第三，出现法律诉讼时，是确定签约各方应负责任的重要证据。

二、签订审计业务约定书之前应做的工作

会计师事务所在签订审计业务约定书之前，应指派注册会计师对被审计单位的基本情况进行了解，并就审计业务约定相关条款特别是委托目的、审计范围、审计收费、被审计单位应提供的资料和信息以及必要工作条件与协助等进行充分沟通，并达成一致意见。

（一）明确审计业务的性质和范围

会计师事务所在和委托人签约前，首要的工作是使双方对审计业务的性质和范围取得一致的看法。审计业务一般有年度财务报表审计、专项审计和中期审计等。如果注册会计师的审计范围受到限制，注册会计师就无法获取充分、适当的审计证据，也就无法对被审计单位财务报表的合法性和公允性发表意见。

（二）初步了解被审计单位的基本情况

注册会计师了解被审计单位基本情况，不仅有助于确定是否接受业务委托，还有利于计划和执行审计业务。注册会计师应了解的被审计单位的基本情况，包括：①业务性质、经营规模和组织结构；②经营情况和经营风险；③以前年度接受审计的情况；④财务会计机构和工作组织；⑤其他与签订审计业务约定书相关的事项。

（三）会计师事务所评价专业胜任能力

会计师事务所评价的内容主要包括：一是执行审计的能力（确定审计小组的关键人员、考虑在审计过程中向外界专家寻求协助的需要和具有必要的时间）；二是能否保持独立性；三是保持应有关注的能力。如果会计师事务所不具备专业胜任能力，应当拒绝接受委托。

（四）商定审计收费

审计收费可采用计件收费和计时收费两种基本方式。在计时收费方式下确定收费时，会计师事务所应当考虑以下主要因素，以客观反映为客户提供专业服务的价值：①专业服务的难度和风险以及所需的知识和技能；②所需专业人员的数量、水平和经验；③每一专业人员提供服务所需的时间；④提供专业服务所需承担的责任。在专业服务得到良好的计划、监督及管理的前提下，通常以合理估计每一专业人员审计工时和适当的小时费用率为基础计算收费。

（五）明确被审计单位应协助的工作

在注册会计师实施审计之前，被审计单位应将所有相关的会计资料和其他文件准备齐全。在审计过程中，被审计单位的财会人员及相关人员应对注册会计师的询问给予解释，并在适当情况下为注册会计师提供必要的工作条件和协助，如代编某些工作底稿等。

三、审计业务约定书的主要内容

会计师事务所就上述事项与被审计单位协商一致后，即可指派人员起草审计业务约定书。起草完毕的审计业务约定书一式两份，应由双方法人代表或授权代表签署，并加盖双方单位印章。任何一方如需修改、补充约定书，均应以适当方式获得对方的确认。

审计业务约定书的具体内容可能因被审计单位的不同而不同，但应当包括以下主要内容：

（1）财务报表审计的目标。

（2）管理层对财务报表的责任。

（3）管理层编制财务报表采用的会计准则和相关会计制度。

（4）审计范围，包括指明在执行财务报表审计业务时遵守的中国注册会计师审计准则。

（5）执行审计工作的安排，包括出具审计报告的时间要求。

（6）审计报告格式和对审计结果的其他沟通形式。

（7）由于测试的性质和审计的其他固有限制，以及内部控制的固有局限性，不可避免地存在着某些重大错报可能仍然未被发现的风险。

（8）管理层为注册会计师提供必要的工作条件和协助。

（9）注册会计师不受限制地接触任何与审计有关的记录、文件和所需要的其他信息。

（10）管理层对其做出的与审计有关的声明予以书面确认。

（11）注册会计师对执业过程中获知的信息保密。

（12）审计收费，包括收费的计算基础和收费安排。

（13）违约责任。

（14）解决争议的方法。

（15）签约双方法定代表人或其授权代表的签字盖章，以及签约双方加盖的公章。



【示例】

审计业务约定书

编号：

甲方：××××有限公司

乙方：××会计师事务所

兹由甲方委托乙方进行20××年度财务报表进行审计，经双方协商，达成如下约定：

一、业务范围及审计目标

1. 乙方接受甲方委托，对甲方按照企业会计准则和《××企业会计制度》编制的20××年12月31日的资产负债表、20××年度的利润表现金流量表以及财务报表附注(以下统称财务报表)进行审计。

2. 乙方通过执行审计工作，对财务报表的下列方面发表审计意见：(1)财务报表是否按照企业会计准则和《××企业会计制度》的规定编制；(2)财务报表是否在所有重大方面公允反映甲方的财务状况、经营成果和现金流量。

二、甲方的责任与义务

(一)甲方的责任

1. 根据《中华人民共和国会计法》及《企业财务会计报告条例》，甲方及甲方负责人有责任保证会计资料的真实性和完整性。因此，甲方管理层有责任妥善保存和提供会计记录(包括但不限于会计凭证、会计账簿及其他会计资料)，这些记录必须真实、完整地反映甲方的财务状况、经营成果和现金流量。

2. 按照企业会计准则和《××企业会计制度》的规定编制财务报表是甲方管理层的责任，这种责任包括：(1)设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报；(2)选择和运用恰当的会计政策；(3)做出合理的会计估计。

(二)甲方的义务

1. 及时地为乙方的审计工作提供其所要求的全部会计资料和其他有关资料(在乙方外勤开始时提供审计所需的全部资料)，并保证所提供资料的真实性和完整性。

2. 确保乙方不受限制地接触任何与审计有关的记录、文件和所需的其他信息。

3. 甲方管理层对其做出的与审计有关的声明予以书面确认。

4. 为乙方派出的有关工作人员提供必要的工作条件和协助，主要事项将由乙方于外勤工作开始前提供清单。

5. 按本约定书的约定及时足额支付审计费用以及乙方人员在审计期间的交通、食宿和其他相关费用。

三、乙方的责任和义务

(一)乙方的责任

1. 乙方的责任是在实施审计工作的基础上对甲方财务报表发表审计意见。乙方按照《中国注册会计师独立审计准则》(以下简称审计准则)的规定进行审计。审计准则要求注册会计师遵守

职业道德规范，计划和实施审计工作，以对财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。

2. 审计工作涉及实施审计程序，以获取有关财务报表金额和披露的审计证据。选择的审计程序取决于乙方的判断，包括对由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评估时，乙方考虑与财务报表编制相关的内部控制，以设计恰当的审计程序，但目的并非对内部控制的有效性发表意见。审计工作还包括评价管理层选用会计政策的恰当性和做出会计估计的合理性，以及评价财务报表的总体列报。

3. 乙方需要合理计划和实施审计工作，以使乙方能够获取充分、适当的审计证据，为甲方财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。

4. 乙方有责任在审计报告中指明所发现的甲方在某重大方面没有遵循企业会计准则和《××企业会计制度》编制财务报表且未按乙方的建议进行调整的事项。

5. 由于测试的性质和审计的其他固有限制，以及内部控制的固有局限性，不可避免地存在某些重大错报在审计后可能仍然未被乙方发现的风险。

6. 在审计过程中，乙方若发现甲方内部控制存在乙方认为的重要缺陷，应向甲方提交管理建议书。但乙方在管理建议书中提出的各种事项，并不代表已全面说明所有可能存在的缺陷或已提出所有可行的改善建议。甲方在实施乙方提出的改善建议前应全面评估其影响。未经乙方书面许可，甲方不得向任何第三方提供乙方出具的管理建议书。

7. 乙方的审计不能减轻甲方及甲方管理层的责任。

(二)乙方的义务

1. 按照约定时间完成审计工作，出具审计报告。乙方应于20××年××月××日前出具审计报告。

2. 除下列情况外，乙方应当对执行业务过程中知悉的甲方信息予以保密：(1)取得甲方的授权；(2)根据法律法规的规定，为法律诉讼准备文件或提供证据，以及向监管机构报告发现的违反法规行为；(3)接受行业协会和监管机构依法进行的质量检查；(4)监管机构对乙方进行行政处罚(包括监管机构处罚前的调查、听证)以及乙方对此提起行政复议。

四、审计收费

1. 本次审计服务的收费是以乙方各级别工作人员在本次工作中所耗费的时间为基础计算的。乙方预计本次审计服务的费用总额为人民币××万元。

2. 甲方应于本约定书签署之日起×日内支付×%的审计费用，其余款项于审计报告完成日结清。

3. 如果由于无法预见的原因，致使乙方从事本约定书所涉及的审计服务实际时间较本约定书签订时预计的时间有明显的增加或减少时，甲乙双方应通过协商，相应调整本约定书第四条第1项下所述的审计费用。

4. 如果由于无法预见的原因，致使乙方人员抵达甲方的工作现场后，本约定书所涉及的审计服务不再进行，甲方不得要求退还预付的审计费用；如上述情况发生于乙方人员完成现场审计工作，并离开甲方的工作现场之后，甲方应另行向乙方支付人民币××元的补偿费，该补偿费应于甲方收到乙方的收款通知之日起×日内支付。

5. 与本次审计有关的其他费用(包括交通费、食宿费等)由甲方承担。

五、审计报告和审计报告的使用

1. 乙方按照《中国注册会计师审计准则第1501号——审计报告》和《中国注册会计师审计准则第1502号——非标准审计报告》规定的格式和类型出具审计报告。

2. 乙方向甲方致送审计报告一式×份。

3. 甲方在提交或对外公布审计报告时，不得修改乙方出具的审计报告及其后附的已审计财务报表。当甲方认为有必要修改会计数据、报表附注和所作的说明时，应当事先通知乙方，乙方将考虑有关的修改对审计报告的影响，必要时，将重新出具审计报告。

六、本约定书的有效期间

本约定书自签署之日起生效，并在双方履行完毕本约定书约定的所有义务后终止。但其中第三条(二)2、第四条、第五条、第八条、第九条、第十条并不因本约定书终止而失效。

七、约定事项的变更

如果出现不可预见的情况，影响审计工作如期完成，或需要提前出具审计报告，甲、乙双方均可要求变更约定事项，但应及时通知双方，并由双方协商解决。

八、终止条款

1. 如果根据乙方的职业道德及其他有关专业职责、适用的法律法规或其他任何法定的要求，乙方认为已不适宜继续为甲方提供本约定书约定的审计服务时，乙方可以采取向甲方提出合理通知的方式终止履行本约定书。

2. 在终止业务约定的情况下，乙方有权就其于本约定书终止之日前对约定的审计服务项目所做的工作收取合理的审计费用。

九、违约责任

甲、乙双方按照《中华人民共和国合同法》的规定承担违约责任。

十、适用法律和争议解决

本约定书的所有方面均应适用中华人民共和国法律进行解释并受其约束。本约定书履行地为乙方出具审计报告所在地，因本约定书所引起的或与本约定书有关的任何纠纷或争议(包括关于本约定书条款的存在、效力或终止，或无效的后果)，双方选择以下第×种解决方式：

(1)向有管辖权的人民法院提起诉讼；

(2)提交××仲裁委员会仲裁。

十一、双方对其他有关事项的约定

本约定书一式两份，甲、乙方各执一份，具有同等法律效力。

甲方：××××有限公司	乙方：××会计师事务所
地址：	地址：
电话：	电话：
	开户行：
	账号：
授权代表：(签章)	授权代表：(签章)
20　年　月　日	20　年　月　日

资料来源：深圳堂堂会计师事务所 http://www.wcpav.com

初步业务活动

注册会计师应当在本期审计业务开始时开展初步业务活动。

一、初步业务活动的内容

（一）针对保持客户关系和具体审计业务实施相应的质量控制程序

针对保持客户关系和具体审计业务实施质量控制程序，并且根据实施相应程序的结果做出适当的决策是注册会计师控制审计风险的重要环节。

连续审计时，注册会计师通常执行针对保持客户关系和具体审计业务的质量控制程序，而在首次接受审计委托时，注册会计师需要执行针对建立有关客户关系和承接具体审计业务的质量控制程序。总体来讲，无论是连续审计还是首次接受审计委托，注册会计师均应当考虑下列主要事项，以确定保持客户关系和具体审计业务的结论是恰当的：



（1）被审计单位的主要股东、关键管理人员和治理层是否诚信。

（2）项目组是否具备执行审计业务的专业胜任能力以及必要的时间和资源。

（3）会计师事务所和项目组能否遵守职业道德规范。

由于在连续审计的情况下，注册会计师已经积累了一定的审计经验，因此在决定是否保持与某一客户的关系时，项目负责人通常重点考虑本期或前期审计中发现的重大事项，以及其对保持该客户关系的影响。在实务中，会计师事务所可以区别首次接受审计委托和连续审计的情况制定不同的质量控制程序，以提高审计工作的效率及效果。

（二）评价遵守职业道德规范的情况，包括评价独立性

评价遵守职业道德规范的情况也是一项非常重要的初步业务活动。质量控制准则含有包括独立性在内的有关职业道德要求，注册会计师应当按照其规定执行。

职业道德规范要求项目组成员恪守独立、客观、公正的原则，保持专业胜任能力和应有的关注，并对审计过程中获知的信息保密。

对于保持独立性，质量控制准则要求会计师事务所制定政策和程序，以及项目负责人实施相应措施。例如，会计师事务所应当每年至少一次向所有受独立性要求约束的人员获取其遵守独立性政策和程序的书面确认函。

值得注意的是，由于审计过程中情况会发生变化，注册会计师对上述第一项（针对保持客户关系和具体审计业务实施相应的质量控制程序）及第二项（评价遵守职业道德规范的情况）的考虑应当贯穿审计业务的全过程。例如，在现场审计过程中，如果注册会计师发现财务报表存在舞弊，因而对管理层、治理层的胜任能力或诚信产生了极大疑虑，则注册会计师

需要针对这一新情况，考虑并在必要时重新实施相应的质量控制程序，以决定是否继续保持该项业务及其客户关系。

虽然保持客户关系及具体审计业务和评价职业道德的工作贯穿审计业务的全过程，但是这两项活动需要安排在其他审计工作之前，以确保注册会计师已具备执行业务所需要的独立性和专业胜任能力，且不存在因管理层诚信问题而影响注册会计师保持该项业务意愿等情况。

（三）及时签订或修改审计业务约定书

在做出接受或保持客户关系及具体审计业务的决策后，注册会计师应当在审计业务开始前，与被审计单位就审计业务约定条款达成一致意见，签订或修改审计业务约定书，以避免双方对审计业务的理解产生分歧。

二、初步业务活动的目的

注册会计师开展初步业务活动有助于确保在计划审计工作时达到下列要求：

（1）注册会计师已具备执行业务所需要的独立性和专业胜任能力。

（2）不存在因管理层诚信问题而影响注册会计师保持该项业务意愿的情况。

（3）与被审计单位不存在对业务约定条款的误解。

三、首次接受审计委托时扩展初步业务活动

（一）在首次接受审计委托时扩展初步业务活动的必要性

首次接受审计委托包括接受新客户而建立客户关系和承接现有客户（因对其提供了其他服务）的审计业务委托两种情况。在这两种情况下，尤其是接受新客户，注册会计师通常缺乏前期审计经验以评估与客户及业务承接相关的风险，因而可能需要扩展初步业务活动。

（二）首次接受审计委托前执行的程序

《中国注册会计师准则》第二十七条对注册会计师在首次接受审计委托前应当执行的程序作出了相应规定，指出在首次接受审计委托前，注册会计师应当执行下列程序：

1. 针对建立客户关系和承接具体审计业务实施相应的质量控制程序

注册会计师应针对建立客户关系和承接具体审计业务实施相应的质量控制程序。对此，注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1121 号——历史财务信息审计的质量控制准则》中的有关规定开展工作。

2. 与前任注册会计师沟通

如果被审计单位变更了会计师事务所，注册会计师应当与前任注册会计师沟通。《中国注册会计师审计准则第 1152 号——前后任注册会计师的沟通》中对与前任会计师沟通的方式及对沟通结果进行评价等事项作出了相应规定，注册会计师应当按照其中相应的规定执

行。同时，注册会计师还需要结合现实的环境分析承接客户及业务的风险，如可能需要特别关注更换会计师事务所的原因等。

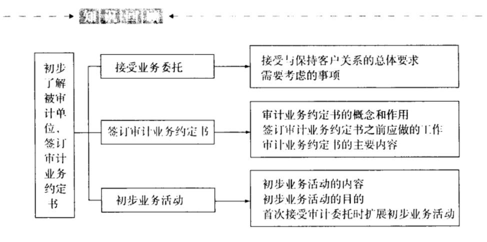
课外阅读　安然公司审计案例——安达信能否继续保持这样的客户关系？（节选）

2010 年 08 月 20 日　太原大学网

独立性是社会审计的灵魂，离开了独立性，审计质量只能是一种奢谈。安达信在审计安然公司时，是否保持独立性，正受到美国各界的广泛质疑。从美国国会等部门初步调查所披露的资料和新闻媒体的报道来看，安达信对安然公司的审计至少缺乏形式上的独立性，主要表现为：(1)安达信不仅为安然公司提供审计鉴证服务，而且提供收入不菲的咨询业务。安然公司是安达信的第二大客户，2000 年度，安达信向安然公司收取了高达 5 200 美元的费用，其中一半以上为咨询服务收入。安达信提供的咨询服务甚至包括代理记账。社会各界纷纷质疑，既然安达信从安然公司获取回报丰厚的咨询收入，它能保持独立吗？安达信在安然公司的审计中是否存在利害冲突？它能够以独立的立场对安然公司的财务报表发表不偏不倚的意见吗？即使安达信发现了重大的会计问题，它有可能冒着被辞聘从而丧失巨额咨询收入的风险而坚持立场吗？面对诸如此类的质疑，即使安达信能够从专业的角度辩解自己并没有违反职业道德，但社会大众至少认为安达信缺少形式上的独立性。(2)资料显示，安达信的政治行动委员会在 2000 年美国国会选举中捐赠了 99 万美元的“政治献金”。会计师事务所居然设立政治行动委员会，试图影响国会选举，独立性何在？(3)安然公司的许多高层管理人员为安达信的前雇员，他们之间的密切关系至少有损安达信形式上的独立性。安然公司的首席财务主管、首席会计主管和公司发展部副总经理等高层管理人员都是安然公司从安达信招聘过来的。至于从安达信辞职，到安然公司担任较低级别管理人员的更是不胜枚举。

资料来源：太原大学网 www.sxtyu.com

知识网络



职业判断能力训练

一、选择题

1. (　　)是注册会计师开展业务活动的第一个环节。

   A. 制定总体审计策略　　B. 风险评估

   C. 接受业务委托　　D. 计划审计工作

2. 在本期审计业务开始时，A注册会计师应当开展的初步业务活动是(　　)。

   A. 就审计范围与甲公司管理层沟通　　B. 获取甲公司管理层声明书

   C. 就审计责任与甲公司治理层沟通　　D. 评价项目组成员的独立性

3. 审计业务约定书是由(　　)与被审计单位签订的，用以记录和确认审计业务的委托与受托关系、审计目标和范围、双方的责任以及报告的格式等事项的书面协议。

   A. 注册会计师　　B. 会计师事务所

   C. 注册会计师或会计师事务所　　D. 报表信息使用者

4. 会计师事务所开展初步业务活动，以确保在计划审计工作时执行审计工作的注册会计师达到(　　)的要求。

   A. 合理利用专家工作　　B. 独立性和专业胜任能力

   C. 对客户的商业机密保密　　D. 按适当的方式收费

5. 确定收费时，会计师事务所应当考虑除(　　)以外的下列主要因素，以客观反映为客户提供专业服务的价值：

   A. 专业服务的难度和风险以及所需的知识和技能

   B. 所需专业人员的数量、水平和经验，以及每一专业人员提供服务所需的时间

   C. 提供专业服务所需承担的责任

   D. 审计结果

6. 注册会计师开展初步业务活动有助于确保在计划审计工作时达到除(　　)外的下列要求。

   A. 了解被审计单位及其环境

   B. 注册会计师已具备执行业务所需要的独立性和专业胜任能力

   C. 不存在因管理层诚信问题而影响注册会计师保持该项业务意愿的情况

   D. 与被审计单位不存在对业务约定条款的误解

7. 社会审计组织在准备阶段应当与被审计单位签订的书面文件是(　　)。

   A. 审计通知书　　B. 书面承诺

   C. 审计业务约定书　　D. 审计协议

8. 甲公司为一家珠宝企业，ABC会计师事务所承接了其2008年度审计业务，但据了解，ABC会计师事务所从没有审计过珠宝行业，也没有熟悉珠宝行业的人员，则以下说法中正确的是(　　)。

   A. 这种情况构成了欺诈，应解除业务约定

B. ABC 会计师事务所可以聘请鉴定珠宝方面的专家

C. ABC 会计师事务所应当与甲公司管理层讨论

D. ABC 会计师事务所应当重点审查其账簿记录及其原始凭证，确定珠宝的价值

二、多选题

1. 审计业务约定书的基本内容有(　　)。

A. 财务报表审计的目标

B. 管理层对财务报表的责任

C. 管理层为注册会计师提供必要的工作条件和协助

D. 注册会计师不受限制地接触任何与审计有关的记录、文件和所需要的其他信息

2. 以下属于被审计单位责任和义务的是(　　)。

A. 建立健全内部控制制度，保护资产的安全完整，保证会计资料的真实、合法、完整，保证会计报表充分披露有关的信息

B. 为注册会计师的审计工作提供其所要求的全部会计资料和其他有关资料

C. 为注册会计师的审计工作提供必要的工作条件及合作

D. 按时足额支付审计费用

3. 注册会计师应当开展初步业务活动，以确保在计划审计工作时达到下列(　　)要求。

A. 注册会计师已具备执行审计业务所需要的独立性

B. 确定客户能为审计工作提供必要的条件

C. 与客户不存在对业务约定条款的误解

D. 注册会计师已具备执行审计业务所需要的专业胜任能力

4. 在以下选择中，属于注册会计师开展的初步业务活动有(　　)。

A. 针对保持客户关系和具体审计业务实施对应的质量控制程序

B. 理解被审计单位及其环境评估严重错报风险

C. 评价遵守职业道德规范的情况

D. 及时签订或修改审计业务约定书

三、判断题

1. 计划审计工作是在审计业务开始前进行的，一旦确定不可以更新或修改。(　　)

2. 在签订审计业务约定书之前，应当对事务所的胜任能力进行评价。评价的内容，应包括除事务所的独立性和助理人员以外的全部事项。(　　)

3. 会计师事务所对任何一个审计委托项目，不论其业务繁简和规模大小都应该制定审计计划。(　　)

4. 执行客户关系的接受与保持程序是注册会计师审计不可或缺的一个步骤。(　　)

5. 由于保持客户关系及具体审计业务和评价职业道德的工作贯穿审计业务的全过程，所以这两项活动不一定必须安排在其他审计工作之前进行。(　　)

6. 评价注册会计师遵守职业道德规范的情况，包括评价独立性。(　　)

四、案例分析题

【案例 1】 2010 年 2 月 3 日，××会计师事务所的注册会计师章×接到好朋友李×的电话，说有一个亲戚开办的××高科技公司 2009 年度的会计报表拟委托会计师事务所审计，正在寻找合适的会计师事务所。李×希望章×能够承接对××高科技公司会计报表的审计。章×听了，一方面受朋友所托，另一方面也认为是开拓了一个新客户，于是非常爽快地答应了，并于 2010 年 2 月 6 日亲自带领审计小组到××高科技公司实施审计。

××高科技公司属于私营公司，主营计算机软件开发，兼营计算机硬件、配件等，自开业 5 年来业务发展很好，但从没有接受过注册会计师审计。注册会计师章×是××会计师事务所的出资人之一，业务专长是对工业企业，尤其是国有工业企业进行会计报表审计。

要求：分析注册会计师章×在接受此项业务委托时哪些方面考虑不周？

【案例 2】 ××股份有限公司委托××会计师事务所对其会计报表进行审计，双方签订了如下的审计业务约定书。

审计业务约定书

甲方：××股份有限公司

乙方：××会计师事务所

甲方委托乙方进行 2002 年会计报表审计，经双方协商，达成一下约定：

一、审计范围及委托目的

乙方接受甲方委托，对甲方 12 月 31 日的资产负债表以及该年度的利润表和现金流量表进行审计。乙方将根据中国注册会计师独立审计准则，对甲方内部控制制度进行研究和评价，对会计记录进行必要的抽查，并在乙方认为需要时实施其他必要的审计程序，在此基础上，对上述会计报表的合法性，公允性及会计处理方法的一贯性发表审计意见。

二、甲方的责任与任务

1. 为乙方审计工作及时提供所需的全部资料和其他有关资料。

2. 委派乙方的审计人员提供必要的条件及合作，具体事项将在乙方所派人员于审计工作开始之前提供的清单中列名。

3. 按本约定书的规定，向乙方及时足额地支付审计费用。

三、按照独立审计准则的要求进行审计，出具审计报告，保证审计报告的真实性、合法性

四、审计收费

按《×××收费规定》，乙方应收本项业务具体费用，以及所花费的工作时间确定，预计收取人民币×××万元，甲方应在本约定书签订后预付上述费用的××%，其余部分在乙方提交审计报告时一并付清。如在审计过程中遇到重大问题，致使乙方实际花费审计工作时间有较大幅度的增加，甲方应在了解实际情况后，酌情增加审计费用。

五、约定书的有效期间

本约定书一式两份，甲乙双方各执一份。

本约定书自 2003 年 1 月 10 日期生效，并在全部约定事项完成之前有效。

六、约定事项的变更

由于出现不可预见的情况，影响审计工作的如期完成，或许提前出具审计报告，甲乙双方可要求更改约定事项，但应及时通知对方，由双方协商解决。

七、甲乙双方对其他事项的约定

甲方：××股份有限公司　　　　　　　　乙方：××会计师事务所

代表：（签章）　　　　　　　　　　　　代表：（签章）

要求：指出下述审计业务约定书中存在的问题。

职业实践能力训练

带领学生深入会计师事务所，了解注册会计师在开始正式审计一家单位前都需要做哪些工作。

项目六

编制和审核审计计划

学习目标

知识目标

（1）了解审计计划的含义及其主要功能；

（2）了解审计计划的组成部分及各自的内容；

（3）了解计划审计工作的程序；

（4）掌握分析性复核的含义、用途和方法。

能力目标

（1）区分总体审计策略和具体审计计划的内容；

（2）独立编制简单的审计计划；

（3）会正确运用分析性复核的方法进行相关指标的分析。

任务案例

中豪会计师事务所接受中天股份有限公司股东的委托对公司进行2009年的会计报表进行审计，小沈作为审计项目组的助理成员参与审计计划的编制工作，组长张好安排小沈做些准备工作。小沈该做哪些准备工作呢？

编制审计计划

注册会计师应当编制审计计划，以使审计业务以有效的方式得到执行。审计计划是指注册会计师为了完成各项审计业务，达到预期的审计目标，在具体执行审计程序之前编制的工作计划。审计计划包括针对审计业务制定总体审计策略和具体审计计划，以将审计风险降至可接受的低水平。

一、审计计划的功能

《中国注册会计师审计准则第 1201 号——计划审计工作》明确规定注册会计师应当编制审计计划。审计计划通常具有以下功能：

（一）为审计人员明确方向，降低审计成本，促进审计目标的顺利实现

现代社会的迅速发展，使审计工作面临的环境越来越复杂。要切实应对审计环境变化所带来的各种问题和所从事工作的复杂程度，就必须通过审计计划协调各种资源，使所有审计人员明确分工并齐心协力共同完成审计工作。一份良好的审计计划为审计人员制定了统一的工作目标，使所有审计人员凝聚所有资源朝着一个方向，共同努力来完成同一项任务，并可以减少内耗，缩短时间，降低审计成本，促进审计目标的顺利实现。

（二）减少未来不确定因素的负面影响

社会在不断地发展，审计也在不停地发展。无论是审计组织的外部环境因素还是审计组织内部因素，在未来的发展中都具有一定的不确定性和变化性。审计计划是面向未来的，能够通过周密细致的研究，系统运用各种科学方法手段来预测审计未来的发展变化，尽可能将审计未来的变化和不确定因素转化为确定因素。通过审计计划，将各种不利因素转化为有利因素，减少未来不确定因素的负面影响，促进审计工作的顺利进行，确保审计目标的实现。

（三）为审计考核工作提供前提条件

任何一项工作之后都要进行考核，为组织和领导等工作提供前提条件。科学系统地考核工作需要一个科学合理的基础。审计计划能够为审计考核工作提供一个合理前提，也只有审计计划才能作为审计考核的基础，才能促使审计工作取得最大的效果。

（四）为审计控制工作提供标准

任何一项工作在进行过程中都有可能因种种客观或主观原因而出现偏差，影响工作任务的完成。因此，要随时对审计过程进行检查，加强审计项目过程的控制，促使审计目标的顺利实现。要进行审计控制就需要一个控制标准，否则管理人员就无法实施控制。审计计

划是审计控制的基础，为审计项目控制提供了标准。

(五)提高审计效率和社会效益

审计计划能够通过各种科学技术方法来制定和选择科学详细的项目方案，能够用科学决策代替经验判断，能够统筹安排审计资源，能够有针对性地根据经济社会发展来科学安排审计项目等。这些都能够有力促进审计效率的提高，充分发挥“经济卫士”和“经济谋士”的功能，从而促进社会效益的提高，促进经济社会的和谐发展。

二、审计计划的内容

审计计划包括针对审计业务制定的总体审计策略和具体审计计划两部分。

(一)总体审计策略



总体审计策略是对审计的预期范围和实施方式所做的规划，是注册会计师从接受审计委托到出具审计报告整个过程基本工作内容的综合计划。我国审计准则规定，注册会计师应当为审计工作制定总体审计策略，用以确定审计范围、时间和方向，并指导制定具体审计计划。

总体审计策略应当包括下列内容：

(1)确定审计业务的特征，包括采用的会计准则和相关会计制度、特定行业的报告要求以及被审计单位组成部分的分布等，以界定审计范围。

(2)明确审计业务的报告目标，以计划审计的时间安排和所需沟通的性质，包括提交审计报告的时间要求、预期与管理层和治理层沟通的重要日期等。

(3)重要会计问题及重点审计领域。这项内容需要注册会计师运用自己的职业判断结合被审计单位审计业务的复杂程度、账户的重要性及对审计业务重大错报风险的评价来决定。

(4)审计工作进度及时间、费用预算等审计资源的安排。这项内容需要说明审计开始实施的时间、有时间限制的审计程序(如库存现金和存货的盘点)的执行时间、检查各个账户的执行时间、财务报表截止日前后所要完成的主要工作、外勤工作结束日、审计报告签发日及完成审计工作所需的花费等方面的规划。

(5)审计小组组成及人员分工。这项内容需要充分考虑审计业务的难度、选派人员的数量、经验、阅历等因素合理分工。需要说明的是，审计人员也是重要的审计资源。

(6)审计重要性的确定及风险的评估。审计风险包括客观风险和主观风险。这里说的是客观风险是指被审计单位的重大错报风险；主观风险是指检查风险。客观风险与审计证据数量同向变动，主观风险与审计证据数量是反向关系。

(7)对专家、内审人员及其他注册会计师工作的利用。这项内容需要根据审计工作是否能够由审计项目组成员独立完成而定，如果不能，则需要向相关专家、被审计单位的内审人员或其他注册会计师请求协助完成。

(8)其他有关内容。前七项内容无法说明的事项要在此说明。

在制定总体审计策略时还有必要注意以下三个问题：

(1)在制定总体审计策略时，注册会计师还应考虑初步业务活动的结果，以及为被审计单位提供其他服务时所获得的经验。

(2)总体审计策略的详略程度应当随被审计单位的规模及该项审计业务的复杂程度的不同而变化。在小型被审计单位审计中，全部审计工作可能由一个很小的审计项目组执行，项目组成员间容易沟通和协调，总体审计策略可以相对简单。

(3)总体审计策略一经制定，注册会计师应当针对总体审计策略中的不同事项，制定具体审计计划，并考虑通过有效利用审计资源以实现审计目标。

(二)具体审计计划

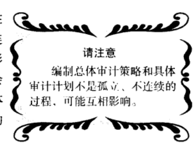
我国审计准则规定，注册会计师应当为审计工作制定具体审计计划。具体审计计划是依据总体审计计划制定的，对实施总体审计计划所需要的审计程序的性质、时间和范围所做的详细规划与说明。

具体审计计划的基本内容包括：①审计目标；②审计程序；③执行人及执行日期；④审计工作底稿的索引号；⑤其他有关内容。

(三)总体审计策略与具体审计计划的关系

制定总体审计策略和具体审计计划的过程紧密联系，并且两者的内容也紧密相关。注册会计师应当针对总体审计策略中所识别的不同事项，制定具体审计计划，并考虑通过有效利用审计资源以实现审计目标。

值得注意的是，虽然编制总体审计策略的过程通常在具体审计计划之前，但是两项计划活动并不是孤立、不连续的过程，而是紧密联系的，对其中一项的决定可能会影响甚至改变对另外一项的决定。对此，注册会计师可能会在具体审计计划中制定相应的审计程序，并相应调整总体审计策略的内容，做出是否利用信息技术专家工作的决定。



因此，注册会计师应当根据实施风险评估程序的结果，对总体审计策略的内容予以调整。在实务中，注册会计师将制定总体审计策略和具体审计计划结合进行，可能会使计划审计工作更有效率及效果，并且注册会计师也可以采用将总体审计策略和具体审计计划合并为一份审计计划文件的方式，提高编制及复核工作的效率，以增强其效果。

三、审计计划的编制

审计计划通常由审计项目负责人在审计工作开始前起草，项目组其他关键成员应当参与编制审计计划的工作，充分表达各自的经验和见解，以提高计划过程的效率和效果。但审计计划只是一种预先规划，在实际执行审计计划的过程中，随着审计工作的进展和对被审计

单位相关审计事项了解地不断深入，常常会发现预先计划与实际情况并不一致。因此，审计人员应根据前期工作所了解到的情况适时修正审计计划。例如，在审计过程中审计人员通过一系列专用方法测试，发现被审计单位内部控制系统的执行效果与预期效果相差甚远，由此必然导致审计程序和时间预算有所改变，审计计划必须相应做出补充和修正。对此，《中国注册会计师审计准则第1201号——计划审计工作》第十七条明确规定：由于未预期事项、条件的变化或在实施审计程序中获取的审计证据等原因，注册会计师应当在审计过程中对总体审计策略和具体审计计划做出必要的更新和修改。由此看来，审计计划并非审计业务的一个孤立阶段，而是一个持续的、不断修正的过程，贯穿于整个审计业务的始终。

请注意

审计计划是一个持续的、不断修正的过程，贯穿于整个审计业务的始终。

按审计准则规定，注册会计师可以同被审计单位的有关人员就总体审计计划的要点和某些审计程序进行讨论，并使审计程序与被审计单位有关人员的工作相协调，但独立编制审计计划仍是注册会计师的责任。

（一）审计计划的格式

按照审计准则规定，审计计划由审计项目负责人编制，其繁简程度取决于被审计单位的经营规模和预定审计工作的复杂程度。下面分别介绍总体审计策略和具体审计计划的常用格式。

总体审计策略的基本格式见表6－1。

表6－1　总体审计策略

被审计单位：________　　索引号：________

项目：________　　截止日/期间：________

编制：________　　复核：________

日期：________　　日期：________

一、审计范围

报告要求	
适用的会计准则和相关会计制度	
与财务报告相关的行业特别规定	例如：特定行业主管部门发布的与财务报告相关的法规、监管机构发布的有关信息披露法规等
需审计的分公司或子公司数量及所在地点（如适用）	
制定审计计划需考虑的其他事项	例如：单独出具报告的子公司范围等

二、审计业务时间安排

（一）出具审计报告时间安排

____

(二)执行审计时间安排

执行审计时间安排	时间
1.期中审计/预审	
制定审计计划	
……	
2.期末审计	
(1)存货监盘	
(2)发出询证函	

(三)沟通的时间安排

所需沟通	时间
与管理层和治理层的会议	
项目组会议	
与前任注册会计师沟通(如适用)	
与其他注册会计师沟通(如适用)	
与专家或有关人士沟通(如适用)	
……	

三、重要性水平

适用的基准	未审数	比例	重要性水平
资产总额			
所有者权益总额			
营业收入			
利润总额(或净利润)			
……			

计划的重要性水平：________________

理由：________________

四、人员安排

(一)项目组成员的责任

职位	姓名	主要职责

注:在分配职责时可以根据被审计单位的不同情况按报表项目划分,或按业务流程划分。



（二）项目组成员独立性声明

本人声明：

1. 本人与该客户之间不存在可能损害独立性的情形（包括自身利益威胁、自我评价威胁、过度推介威胁、密切关系威胁和外在压力威胁）；

2. 本人以该客户的客观性和独立性不因任何私人关系、利益冲突或其他情况而改变。

项目组成员签名：________________________________

____

____

____

（三）与项目质量控制复核人员的沟通（如适用）

复核的范围：________________________________

沟通内容	负责沟通的项目组成员	计划沟通时间
风险评估、对审计计划的讨论		
对财务报表的复核		
………		

五、对专家或有关人士工作的利用（如适用）

（一）对其他注册会计师工作的利用

其他注册会计师	利用其工作范围及程度	索引号

（二）对专家工作的利用

主要报表项目	专家	主要职责及工作范围	利用专家工作的原因	索引号

编制说明：如果项目组计划利用专家或有关人士的工作，需要记录其工作的范围和涉及的主要财务报

表项目等。另外，项目组还应按照相关审计准则的要求考虑并评估专家或有关人士的能力、客观性及其工作等。

具体审计计划一般是通过编制审计程序表的方式体现的。审计程序表的常规格式见表6—2。

表6—2　审计程序表

××公司	总页次________	索引号________
20××年×月×日	编制人________	日　期________
××账户	复核人________	日　期________

序号	审计程序	执行人	日期	工作底稿索引
1				
2				
3				
4				
5				
……				

（二）编制审计计划的程序

编制审计计划通常要遵循以下程序：

第一步，了解被审计单位经营及所属行业的基本情况。

第二步，执行分析性复核程序。

第三步，初步评价重要性水平。

第四步，考虑审计风险。

注意：前四个步骤主要与总体策略制定有关。

第五步，对重要认定制定初步审计策略。

第六步，了解被审计单位内部控制。

第七步，进行符合性测试及评估控制风险。

第八步，确定检查风险及设计实质性测试。

注意：后四个步骤主要与具体计划制定有关。

这里只介绍第一步和第二步，其余程序都将在另外的项目和任务中介绍。

（三）了解被审计单位的基本情况

1. 了解被审计单位经营及所属行业的基本情况

注册会计师需要了解被审计单位的基本情况包括：①业务类型、产品和服务的种类、被审计单位的地理位置，以及经营特点；②行业类型、行业受经济状况变动影响的程度、主要的产业政策和会计惯例；③关联方及其交易的存在情况；④影响被审计单位及所属行业的法律、法规；⑤被审计单位内部控制；⑥提供给有关管理机关的报告的性质。

2. 了解被审计单位基本情况的方法

(1)查阅上一年度的工作底稿

对于被审计单位,注册会计师可以通过查阅以前的工作底稿,来了解被审计单位的基本情况。

(2)查阅行业业务经营资料

对被审计单位业务经营的情况,审计人员可利用下列渠道获得:

①查阅公司章程及其细则。

②查阅董事会和股东大会的会议记录,以了解股利分派和股东同意企业合并等情况。

③分析最近的年度和中期会计报表、所得税申报表及呈送有关主管机关的报告。

④了解相关的法律、法规。

⑤查阅正在履行的重要合同。

⑥查阅有关商业及行业刊物,以了解本期业务经营和行业的发展情况。

审计人员所获得的信息,应形成书面记录并保存在永久性档案中,供以后审计参考。

(3)实地察看被审计单位的生产经营场所及设施

实地察看被审计单位的生产经营场所及设施,可帮助审计人员了解被审计单位的经营特征。

实地巡视厂房和办公场所使审计人员有机会同被审计单位的重要职员会谈,审计人员应在工作底稿上将所有通过参观、巡视厂房和办公场所获得的信息形成书面记录。

(4)询问内部审计人员

企业的内部审计机构特别能帮助注册会计师了解该被审计单位业务经营及所在行业的有关情况。

(5)询问管理当局

无论是新被审计单位还是以前的被审计单位,审计人员都可通过与管理当局讨论,来发现对审计有重大影响的本期经营情况的变化和了解影响被审计单位新出台的法律、法规。

(6)确定关联方及其交易的存在

审计人员之所以注意关联方交易是因为:①在关联方交易中可能包含了不公允的价格和条件,而影响其他人的利益;②管理当局也可能蓄意安排关联方交易以虚列会计报表。因此,审计人员对关联方交易通常比对非关联方交易须收集更多的证据,审计人员必须在准备阶段采取步骤弄清是否存在关联方。

(7)考虑有关会计和审计公告的影响

审计人员要密切关注最新的会计、审计准则和特殊会计、审计准则可能对审计产生的影响。

(四)执行分析性复核程序

1. 分析性复核程序及其用途

分析性复核程序,是指注册会计师通过研究不同财务数据之间以及财务数据与非财务

数据之间的内在关系，对财务信息做出评价。该程序还包括调查识别出的、与其他相关信息不一致或与预期数据严重偏离的波动和关系。这类程序包括简单的比较和使用涉及许多关系和数据的复杂数学与统计模型。分析性复核程序对合并会计报表、附属公司和分部的会计报表以及会计报表的单个要素都可以运用。注册会计师应运用专业判断对运用的程序、方法和层次做出选择。

在财务报表审计中，分析复核程序有以下三种用途：

(1)在审计计划阶段，帮助注册会计师确定其他审计程序的性质、时间及范围。

(2)在审计实施阶段，直接作为实质性测试程序，以收集与账户余额和各类交易相关的特殊认定的证据。

(3)在审计报告阶段，用于对被审会计报表的整体合理性作最后的复核。

请注意

分析性复核程序的含义及其在财务报表审计中三种用途。

分析复核程序在财务报表审计中的三种用途详见表6－3。

表6－3　分析复核程序在财务报表审计中的三种用途

适用过程	适用目的	适用情况
计划阶段	帮助注册会计师确定其他审计程序的性质、时间及范围	必须使用
实施阶段	直接作为实质性测试程序，以收集与账户余额和各类交易相关的特殊认定的证据	任意选择
报告阶段	对被审会计报表的整体合理性作最后的复核	必须使用

值得注意的是，分析性复核程序在所有财务报表审计的计划阶段和报告阶段都要求必须使用，但在实施阶段是否需要采用分析性复核程序则是由注册会计师根据工作情况任意选择的。在审计实施阶段，注册会计师将分析性复核程序直接作为实质性测试程序时，应当考虑以下因素：①分析的目标；②分析结果的可信赖程度；③客户的业务性质及相关信息的可分解程度；④信息的相关性；⑤相关信息的可获得性、来源、可靠性、可比性；⑥相关内控有效性；⑦前期审计中发现的会计调整事项。

2. 审计计划阶段运用分析性复核程序的步骤

计划审计工作时，使用分析性复核程序的主要目的是使注册会计师对被审计单位的经营情况获得更好的了解和确认资料间异常的关系与意外的波动，以便找出潜在的错报风险的领域。后者通常被称为“以引起注意为目的”的分析性复核程序。

(1)确定将要执行的计算与比较

在计划审计工作中，使用分析性复核程序的精细程度及范围，视被审计单位的规模和复杂性、资料的可靠性以与注册会计师的判断而定。常用的计算及比较包括下列各类：①绝对额比较；②共同比会计报表，也称垂直分析；③比率分析。在分析性复核程序中常用的财务比率有：速动比率、流动比率、负债对权益比、利息赚取倍数、应收账款周转率、存货周转率、资产周转率、净销售报酬率、总资产报酬率和净值报酬率等；④趋势分析。一般而言，审计计划阶段执行的分析性复核程序大多使用整个公司全年度的实际资料或预期资料。但是，对

于某些多元化经营的公司来说，按产品生产线和部门使用分析性复核程序更有效。在特殊情况下，如公司营业有季节性，对月度和季度的数据进行分析，可能比分析全年度的资料更合适。

(2)估计期望值

在审计中使用分析性复核程序的基本假定是：在没有反证的情况下，数据之间预计存在一定的关系。根据这个假定，注册会计师可以根据各种不同来源的数据估计期望值。这些数据包括来自内部(该被审计单位)或外部(本行业)的历史数据和未来数据。值得注意的是，会计和非会计资料均可用来估计期望值。现举例说明如下：

①根据被审计单位的可比会计信息，并考虑已知的变化估计期望值。

②根据正式的预算或预测估计期望值。

③根据本期间内会计要素之间的关系估计期望值。

④根据同行业资料估计期望值。

⑤根据会计信息同相关的非会计信息之间的关系估计期望值。

值得注意的是，在所有的情况下，估计期望值时，都必须考虑资料的可靠性和适当性。当某被审计单位资料反映的是多种行业的经营成果，或者该被审计单位存货计价与折旧方法和所在行业使用的典型方法不同时，行业数据的可比性和有用性将会受到限制。这一步骤，通常由审计小组中的高级审计人员或经理来完成。

(3)执行计算与比较

此步骤包括积累资料用以计算绝对额，计算本年度和以前年度金额之间的百分比差异，以及计算共同比和比率等。无法取得实际年末数据时，通常使用截至目前的实际数据和预计年末数据。这一步骤也包括收集行业数据，以便于比较。通常可使用电脑软件来执行计算、比较，以及从公司和行业数据库中抽取信息。

进行趋势分析普遍做法是采用可续用的表格。此表可归入永久性工作底稿档案中。

(4)分析数据及确认重大差异

注册会计师需要运用职业判断和根据重要性原则来确定差异的重要性，以决定是否对异常或意外的波动进行调查。

(5)调查重大的非预期差异

此步骤包括重新考虑估计期望值时所使用的方法和因素，并询问管理当局。有时，某些新信息的出现可能会支持修订原期望值，从而使差异变得并不重大。在根据管理当局的回答采取这一行动时，通常应有其他证据事项对管理当局的回答加以佐证。

(6)确定对审计计划的影响

通过执行分析性复核程序指出高风险领域之所在，可使审计更具有效率和效果。

案例分析

ABC股份有限公司及同行业主要财务指标见表6－4，请用分析性复核程序进行分析。

表 6—4　ABC 股份有限公司及同行业主要财务指标

指标项目	2000 年	2000 年行业平均	1999 年	1999 年行业平均
速动比率	0.346	0.465	0.240	0.388
流动比率	1.094	1.160	0.924	1.115
利息保障倍数	1.052	11.850	15.616	12.385
资产负债率(%)	52.750	53.864	48.800	54.733
投资报酬率(%)	0.080	3.884	7.010	3.828
主营业务毛利率(%)	0.346	16.114	25.590	15.877
净资产收益率(%)	0.070	5.486	10.620	5.453
应收账款周转率(%)	11.200	144.117	15.711	101.789
存货周转率(次)	3.946	8.056	3.335	7.430

【分析】 (1)流动比率和速动比率低于同行业平均水平,2000 年利息保障倍数不仅相对严重低于行业平均水平,其绝对数字亦表明企业的息前税前利润难以弥补其利息支出,显示企业的经营状况恶化,应关注其对持续经营能力的影响。

(2)该公司 2000 年的盈利水平严重恶化,净资产收益率由 1999 年的比行业平均水平高出近一倍而跌至 2000 年的 0.07%。而值得关注的是,主营业务毛利率竟然下降超过 22 个百分点。由于该公司属于毛利率较为稳定的零售行业,其大幅波动显然不合常理,审计人员有理由对其去年的业绩表示怀疑,可能有资产置换等方式形成的非正常利润作为主营业务利润反映,以虚饰报表。审计人员应就此要求被审计单位管理当局做出合理解释。

(3)应收账款和存货周转率都远远低于行业平均水平,显示企业不仅经营状况恶化,并且经营资金的周转可能发生困难。

(4)以上的分析使得审计人员在计划审计工作时,必须着重考虑企业的持续经营能力,并考虑其对会计政策运用的影响。

审核审计计划

我国审计准则规定,编制完成的审计计划,应当经会计师事务所的有关业务负责人(审计项目负责人的上一级部门负责人,通常是部门经理)审核和批准。

一、审核总体审计计划

在审核总体审计计划时,应特别注意审核以下事项:

(1)审计目的、审计范围及重点审计领域的确定是否恰当。

(2)时间预算是否合理。

(3)审计小组成员的选派和分工是否恰当。

(4)对被审计单位的内部控制制度的信赖程度是否恰当。

(5)对审计重要性的确定和审计风险的评估是否恰当。

(6)对专家、内审人员及其注册会计师工作的利用是否恰当。

二、审核具体审计计划

在审核具体审计计划时,应特别注意审核以下主要事项:

(1)审计程序能否达到审计目标。

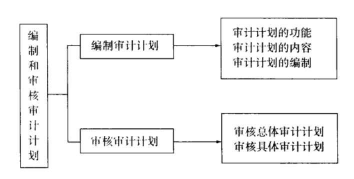
(2)审计程序是否适合各审计项目的具体情况。

(3)重点审计领域中各审计项目的审计程序是否恰当。

(4)重点审计程序的制定是否恰当。

审计项目负责人应就审计业务负责人在审核中发现的问题,及时进行相应的修改、补充和完善,并在工作底稿中予以记载和说明。审计工作结束后,审计项目负责人还应就审计计划的执行情况,特别是对重点审计领域所实施的审计程序进行复核,找出审计程序的实际执行情况与审计计划存在的差异,并分析产生差异的原因,以便在下次审计前制定出更加可行的审计计划。

知识回顾



复习思考

职业判断能力训练

一、单项选择题

1. 在财务报表审计中,分析性复核程序在(　　)可由审计人员随意选择。

　A. 审计计划阶段　　　　B. 审计实施阶段

　C. 审计报告阶段　　　　D. A与B

2. 总体审计策略的基本内容不应包括(　　)。

　A. 被审计单位的基本情况

B. 重要会计问题及重点审计领域

C. 对专家、内审人员及其他注册会计师工作的利用

D. 审计工作底稿索引号

3. 注册会计师应当针对总体审计策略中所识别的不同事项，制定（　　）。

A. 审计计划　　B. 具体审计计划

C. 重要性水平　　D. 风险评估水平

4. 我国审计准则规定，编制完成的审计计划，应当经会计师事务所的有关（　　）审核和批准。

A. 业务负责人　　B. 项目负责人

C. 主任会计师　　D. 事务所负责人

5. 具体审计计划一般是通过编制（　　）的方式体现的。

A. 时间预算表　　B. 人员分工明细表

C. 审计程序表　　D. 审计总体策略

6. 审计计划通常由（　　）在审计工作开始前起草。

A. 事务所负责人　　B. 业务负责人

C. 主任会计师　　D. 项目负责人

二、多项选择题

1. 审计计划包括针对审计业务制定的（　　）两部分。

A. 总体审计策略　　B. 具体审计计划

C. 总体审计计划　　D. 风险评估计划

2. 在财务报表审计中，分析性复核程序在（　　）必须执行。

A. 审计计划阶段　　B. 审计实施阶段

C. 审计报告阶段　　D. A 与 C

3. 分析性复核采用的计算及比较方法包括（　　）。

A. 绝对额比较分析　　B. 垂直分析

C. 比率分析　　D. 相对额比较分析

4. 下列审计计划程序中属于总体审计策略的有（　　）。

A. 执行分析性复核程序　　B. 初步评价重要性水平

C. 考虑审计风险　　D. 了解被审计单位内部控制

三、判断题

1. 在制定具体审计计划时，注册会计师还应考虑初步业务活动的结果。（　　）

2. 在审计计划阶段，分析性复核程序可以帮助注册会计师确定其他审计程序的性质、时间及范围。（　　）

3. 分析性复核程序在所有财务报表审计的计划阶段、实施阶段和报告阶段都要求必须使用。（　　）

4. 审计计划的繁简程度取决于被审计单位的经营规模和预定审计工作的复杂程度。（　　）

5. 审计计划并非审计业务的一个孤立阶段，而是一个持续的、不断修正的过程，贯穿于整个审计业务的始终。 （ ）

职业实践能力训练

带领学生参观会计师事务所，了解注册会计师编制审计计划的有关程序和注意事项。

职业拓展能力训练

一、训练目的

通过训练，使学生基本上能够独立编制简单的审计计划。

二、实训内容与步骤、实训具体要求

1. 实训内容：老师自行设计审计目标、审计项目、审计时间、审计项目组成员和打算聘请专家解决的问题及相关专家成员，并按照任务一中的格式印制相关表格。

2. 实训步骤：以三人为一组分成若干个项目组并选定其中一人任组长，老师发放自行设计的实训内容和相关表格，简单梳理编制程序，由项目组成员共同商量并由组长执笔完成审计计划的编制工作。最后老师收集作品进行扼要点评，给出相应成绩。

3. 具体要求：每组 3 人，其中 1 人任组长；时间为 20 分钟；场地为实训室。

项目七

初步评估审计重要性水平和审计风险水平

学习目标

知识目标

(1)理解审计重要性的含义及运用；

(2)理解审计风险的含义及组成要素；

(3)理解重大风险的含义及评估程序；

(4)理解检查风险的含义及评估公式；

(5)理解重要性、审计风险和审计证据之间的关系。

能力目标

(1)能正确运用审计风险模型评估检查风险；

(2)能熟练表述重要性、审计风险和审计证据之间的关系。

任务案例

小沈跟随中豪会计师事务所的注册会计师对中天股份有限公司的2011年度财务报表进行审计，要在工作中解开心中的很多困惑：是不是发表无保留意见就意味着被审计单位的财务报表没有错报了呢？到底该如何把握重要性才能有效降低审计风险呢？

初步评估重要性水平

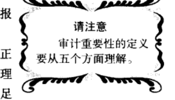
随着审计方法由详细审计转变为抽样审计，“审计重要性”在注册会计师审计中的运用越来越频繁。在计划审计工作的程序中讲到，在审计项目负责人对被审计单位的基本情况进行了解和执行分析性复核程序之后，就要对被审计单位财务报表的重要性水平进行初步评价。

一、审计重要性的含义

审计重要性，也单称“重要性”，是指被审计单位财务报表中错报的严重程度，这一程度在特定环境下可能影响财务报表使用者的判断或决策。重要性通常用重要性水平来描述，重要性水平就是审计人员认为可接受的最大错报数额。

《中国注册会计师审计准则第1221号——重要性》认为，重要性取决于在具体环境下对错报金额和性质的判断。如果一项错报单独或连同其他错报可能影响财务报表使用者依据财务报表做出的经济决策，则该项错报是重大的。

要想正确理解“重要性”定义，必须注意以下几点：



(1)重要性概念是针对被审计单位的财务报表是否存在错报而言的。

(2)重要性概念必须从是否可能影响财务报表使用者做出正确判断或决策的角度来考虑，而不是从被审计单位管理层和治理层或注册会计师的角度考虑的。如果财务报表中的某项错报足以改变或影响财务报表使用者的相关决策，则该项错报就是重要的，否则就不重要。

(3)重要性的判断离不开特定环境。被审计单位所处的环境不同，报表使用者的信息需求不同，注册会计师确定的重要性水平也就不尽相同。某项错报在不同被审计单位，可能会分别存在重要和不重要两种截然不同的判断。

(4)判断财务报表存在的错报金额是否重要离不开可容忍误差。由于重要性概念是从被审计单位财务报表使用者的角度考虑的，因此，注册会计师在做出审计重要性的判断之前，必须充分了解报表使用者对被审计单位财务报表错报的容忍程度。实际上，账户层次的重要性水平就是实质性测试的可容忍误差。

(5)对重要性的评估需要运用职业判断。影响重要性的因素很多，不同的被审计单位重要性水平不同，同一被审计单位不同时期的重要性水平也不同。即使对同一被审计单位同一时期的财务报表，不同的注册会计师所确定的重要性水平也可能不同。因此，注册会计师应当根据被审计单位面临的环境，并综合考虑其他因素，运用职业判断来合理地确定重要性水平。

二、重要性的运用

（一）需要运用重要性原则的情形

为了提高审计效率、保证审计质量，注册会计师在审计过程中应当运用重要性原则。在审计过程中，有两种情形需要运用重要性原则：

（1）在确定审计程序的性质、时间和范围时。此时，重要性被看做是审计所允许的可能或潜在的未发现错报的限度，即注册会计师在运用审计程序以检查财务报表的错报时所允许出现的误差范围。

（2）评价错报的影响时。此时，重要性被看做是某一错报或汇总的错报金额是否影响到财务报表使用者判断和决策的标志。

（二）金额和性质的考虑

重要性具有数量和性质两个方面的特征。一般来说，金额大的错报比金额小的错报更重要。但在许多情况下，某项错报从量的方面看并不重要，从其性质方面考虑，却可能是重要的。例如：①涉及舞弊与违法行为的错报；②可能引起履行合同义务的错报；③影响收益趋势的错报；④不期望出现的错报；⑤小金额错报的累计。


请注意
审计重要性具有数量和性质两个方面的特征。

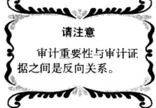
（三）两个层次重要性的考虑

（1）财务报表层次。由于独立审计的目的是对财务报表的合法性、公允性发表审计意见，因此，注册会计师必须考虑财务报表层次的重要性。

（2）各类交易、账户余额、列报（包括披露，下同）认定层次。财务报表所提供的信息来源于各类交易、账户余额和列报，注册会计师只有通过验证各类交易、账户余额和列报，才能得出财务报表是否合法、公允的整体性结论。

（四）重要性与审计证据的关系

审计重要性与审计证据之间的关系是反向关系，即注册会计师评估的重要性水平越低，审计时所需要的审计证据的数量就越多；反之，评估的重要性水平越高，审计时所需要的审计证据的数量就越少。


请注意
审计重要性与审计证据之间是反向关系。

三、编制审计计划时对重要性的评估

（一）对重要性评估的总体性要求

（1）审计准则规定，在计划审计工作时，注册会计师应当确定一个可接受的重要性水平，

以发现在金额上重大的错报。此时确定的重要性水平也称为“计划重要性”。

(2)对重要性水平做出初步判断时需要考虑以下因素：

①以往的审计经验。

②有关法规对财务会计的要求。

③被审计单位的经营规模及业务性质。

④内部控制与审计风险的评估结果。

⑤财务报表项目的性质及其相互关系。

⑥财务报表各项目的金额及其波动幅度。

(二)财务报表层次重要性水平的确定

注册会计师应当在了解被审计单位及其环境的基础上确定重要性，并随着审计过程的推进，评价对重要性的判断是否仍然合理。另外，注册会计师还应当对各类交易、账户余额、列报认定层次的重要性进行评估，有助于确定进一步审计程序的性质、时间和范围，将审计风险降至可接受的低水平。

1. 判断基础和计算方法

重要性水平的判断基础通常有资产总额、净资产、营业收入、净利润等，其中净利润是最重要的基础。但是，当净利润接近于零时，不应将净利润作为重要性水平的判断基础；当净利润波动幅度较大时，也不应将净利润作为重要性水平的判断基础，而应选择近几年的平均净利润。另外，被审计单位属于劳动密集型企业时，不应将资产总额、净资产作为重要性水平的判断基础。

> **请注意**
>
> 财务报表层次重要性水平的确定基础工作是选择判断基础和计算方法。

重要性水平的计算方法有固定比率法、变动比率法等。审计实务中，以资产总额、净资产、营业收入和净利润为判断基础计算确定重要性水平分别适用的比率为0.5%～1%、1%、0.1%～0.5%和5%～10%。

2. 财务报表层次重要性水平的选取

通常依据不同财务报表计算出来的各张报表的重要性水平不同，此时应当选择较低的重要性水平作为整个财务报表层次的重要性水平。

3. 财务报表尚未编制完成时重要性水平的确定

在编制审计计划时，如果被审计单位尚未完成财务报表的编制，注册会计师应当根据期中财务报表推算出年度财务报表，或者根据被审计单位经营环境和经营情况变动对上年度财务报表做出必要修正，以确定财务报表层次的重要性水平。

(三)各类交易、账户余额和列报认定层次的重要性水平

1. 确定各类交易、账户余额和列报认定层次的重要性水平时，应当考虑的主要因素

注册会计师在确定各类交易、账户余额和列报的重要性水平时，应当考虑以下主要因

素：第一，各类交易、账户余额和列报的性质；第二，各类交易、账户余额和列报错报的可能性；第三，各类交易、账户余额和列报认定层次重要性水平与财务报表层次重要性水平的关系；第四，交易或账户的审计成本。

请注意

确定认定层次的重要性水平应当考虑的四个因素。

对于重要的交易、账户或列报认定，注册会计师应当从严制定重要性水平；对于交易频繁及出现错报可能性较大的交易、账户和列报认定，因其审计成本可能较高，可以将重要性水平确定得高一些，以节省审计成本。

2. 各类交易、账户余额和列报认定层次的重要性水平的确定

注册会计师在制定交易、账户和列报认定层次的审计程序前，可以将财务报表层次的重要性水平分配至交易、账户和列报认定层次，也可单独确定各类交易、账户和列报认定层次的重要性水平。在实务中，很多注册会计师选择将资产负债表账户作为分配的基础，各账户分得的重要性称为"可容忍误差"。此时各类交易、账户余额和列报认定层次的重要性水平之和应等于财务报表层次的重要性水平。

请注意

确定重要性水平的两种方法。

四、评价审计结果时对重要性的考虑

审计准则规定，注册会计师应当评估在审计过程中已识别但尚未更正错报的汇总数是否重大。

尚未更正错报的汇总数包括两项内容：①注册会计师已识别的具体错报，包括在以前期间审计中已识别但尚未更正错报的净影响额；②注册会计师对不能明确识别的其他错报的最佳估计数，即推断误差。

如果认为尚未更正错报的汇总数可能是重大的，注册会计师应当考虑通过扩大审计程序的范围或要求管理层调整财务报表以降低审计风险。

需要特别说明的是，在任何情况下，注册会计师都应当要求管理层就已识别的错报调整财务报表。如果管理层拒绝调整财务报表，并且扩大审计程序范围的结果不能使注册会计师认为尚未更正错报的汇总数不重大，注册会计师应当考虑出具非无保留意见的审计报告。如果已识别但尚未更正错报的汇总数接近重要性水平，注册会计师应当考虑该汇总数连同尚未发现的错报是否可能超过重要性水平，并考虑通过实施追加的审计程序，或要求管理层调整财务报表降低审计风险。

初步评价审计风险

[illegible]

审计风险(auditing risk,简称 AR)是指财务报表存在重大错报而注册会计师发表不恰当审计意见的可能性。审计风险取决于重大错报风险和检查风险。

重大错报风险(material misstatement risk,简称 MMR)是指财务报表在审计前存在重大错报的可能性。这是独立于审计工作之外的客观风险。

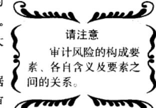
检查风险(detection risk,简称 DR)是指某一认定存在错报,该错报单独或连同其他错报是重大的,但注册会计师未能发现这种错报的可能性。这是跟审计工作直接相关的主观风险。

审计风险、重大错报风险和检查风险之间在数量上存在以下关系:

审计风险＝重大错报风险×检查风险

注册会计师应当评估认定层次的重大错报风险,并根据既定的审计风险水平和评估的认定层次重大错报风险确定可接受的检查风险水平。

从上述公式可以看出,在既定的审计风险水平下,可接受的检查风险水平与认定层次重大错报风险的评估结果成反向关系。评估的重大错报风险越高,可接受的检查风险越低;评估的重大错报风险越低,可接受的检查风险越高。



请注意

审计风险的构成要素、各自含义及要素之间的关系。

注册会计师应当实施审计程序,评估重大错报风险,并根据评估结果设计和实施进一步审计程序,以控制检查风险。由于审计中存在的固有限制影响注册会计师发现重大错报的能力,注册会计师不能对财务报表整体不存在重大错报获取绝对保证。但是,只要注册会计师按照审计准则的规定执行审计工作,就能够对财务报表整体不存在重大错报获取合理保证。合理保证意味着审计风险始终存在,注册会计师应当通过计划和实施审计工作,获取充分、适当的审计证据,将审计风险降至可接受的低水平。

[illegible]

审计风险虽然有客观风险和主观风险之分,但是从整体上来看,审计活动中存在的审计风险特征可以大致归纳为以下几点:

(一)审计风险的必然性

审计职业的特点决定了审计风险的存在是不可避免的。审计风险的必然性主要是从审计风险的成因角度表现出来的。导致审计风险产生的因素是多方面的,包括现代审计抽样技术的运用、内部控制的固有限制性、审计中获取的审计证据大多是说服性而非结论性等。

由于这些因素在审计执业过程中是必然存在的，也就决定了审计风险的必然性。

（二）审计风险的潜在性

审计风险的潜在性主要表现在两个方面：一是审计风险发生的概率是无法通过计算得到的。在实际工作中，注册会计师只能依据职业判断来估计审计风险的大小。因而，估计存在的审计风险可能不存在，或者没有估计到的审计风险可能恰恰存在，而这些也只能在审计工作结束之后才能表现出来；二是审计风险产生的后果是潜在的。在审计过程中，注册会计师的失误可能会造成严重的后果，也可能不会。当某种失误不一定造成不良后果时，审计风险是潜在的，注册会计师承担的法律责任也是潜在的。当这种失误必然导致损失时，审计风险的潜在性就转变为实在性，注册会计师也将必然承担相应的法律责任。

（三）审计风险的普遍性

审计风险的形成过程是十分复杂的。在审计过程的每一个环节都有可能存在审计风险。任何一个环节的审计失误都会增加最终的审计风险。因此，审计风险具有普遍性。

（四）审计风险的可控性

产生审计风险的主要原因是注册会计师出现判断上的错误，因此，注册会计师可以通过自身的努力，尽量使自己做出的职业判断趋于正确，来控制和防范审计风险，如不断提高业务素质和业务水平，改善审计技术方法，规范审计操作程序等。

三、审计风险模型及审计风险的确定

审计风险模型是应用现代风险导向审计理论指导审计实务的工具。

传统审计风险模型由美国注册会计师协会（AICPA）于 1983 年提出，其表达式为：审计风险＝固有风险×控制风险×检查风险。固有风险（inherent risk，简称 IR）是指假定不存在相关内部控制时，某一账户或交易类别单独或连同其他账户、交易类别产生重大错报的可能性。控制风险（control risk，简称 CR）是指某一账户或连同其他账户、交易类别产生重大错报，而未能被实质性测试发现的可能性。该模型可以解决交易类别、账户余额、披露和其他具体认定层次的错报，发现经济交易和事项本身的性质和复杂程度发生的错报，发现企业管理当局由于本身的认知和技术水平造成的错报，以及企业管理当局局部和个别人员舞弊和造假造成的错报，从而将审计风险（此时体现为检查风险）控制在比较满意的水平。但如果存在企业高层通同舞弊、虚构交易，也就是战略和宏观层面的风险，运用该模型便难以见效了。

现代风险导向审计以被审计单位的战略经营风险分析为导向进行审计，因此又被称为经营风险审计，或被称为风险基础战略系统审计。现代风险导向审计按照战略管理论和系统论，将由于企业的整体经营风险所带来的重大错报风险作为审计风险的一个重要构成要素进行评估，是评估审计风险观念、范围的扩大与延伸，是传统风险导向审计的继承和发展。在该理论的指导下，国际审计和鉴证准则委员会（IAASB）发布了一系列新的审计风险准则，对审计风险模型重新描述为：审计风险＝重大错报风险×检查风险。

由此，我们可以将目前审计执业界普遍使用的审计风险模型称之为传统审计风险模型，而将新模型称之为现代审计风险模型。

在审计实务中，审计风险模型中的审计风险指的是期望审计风险。审计风险是客观存在的，故不可能完全消除，因而审计人员总要承担一定的风险。期望审计风险就是审计人员主观上预先确认的准备承受的审计风险。

审计风险模型中首先要解决的问题是期望审计风险的值是多少时才是财务报表信息使用者所能够接受的。这个问题没有专门的技术方法可以测算，但是从大多数会计师事务所的审计实践来看，一般可容忍的审计风险均确认为5%。由此，5%便成为大多数审计人员所公认的审计风险水平。由于审计风险一旦发生就预示着审计失败，因此社会公众一般认为审计风险应确定在5%以内，审计可靠程度保证水平至少应为95%。

四、重大错报风险的评估

（一）风险评估的含义与总体要求

风险评估，是指以了解被审计单位及其环境为内容，以识别和评估财务报表重大错报风险为目的，在设计和实施进一步审计程序之前实施的程序。

风险评估有以下两个方面的总体要求：

(1)风险评估是必要程序和规定动作，这是风险导向审计的基本理念。

(2)风险评估是一个连续和动态收集、更新和分析信息的过程，风险评估贯穿于整个审计过程的始终。

（二）风险评估程序

注册会计师为了识别和评估被审计单位财务报表存在的重大错报风险，需要了解被审计单位及其环境。为了解被审计单位及其环境而实施的审计程序称为风险评估程序。注册会计师应该依据这些程序获取相关信息来评估重大错报风险。风险评估程序流程如图7—1所示。

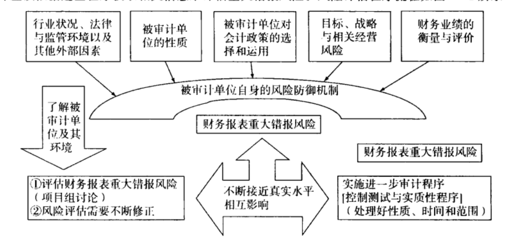


图7—1 风险评估程序

注册会计师运用以上程序了解被审计单位及其环境主要包括以下六项内容：

(1)行业状况、法律环境与监管环境以及其他外部因素。

(2)被审计单位的性质。

(3)被审计单位对会计政策的选择和运用。

(4)被审计单位的目标、战略以及相关经营风险。

(5)被审计单位财务业绩的衡量和评价。

(6)被审计单位的内部控制。

(三)风险评估的方法

审计人员通常需要运用以下方法识别和评估财务报表层次重大错报风险：

1. 询问被审计单位管理层和内部其他相关人员

询问被审计单位管理层和内部其他相关人员是注册会计师了解被审计单位及其环境的一个重要信息来源。注册会计师可以考虑向管理层和财务负责人询问下列事项：

(1)管理层所关注的主要问题。如新的竞争对手、主要客户和供应商的流失、新的税收法规的实施以及经营目标或战略的变化等。

(2)被审计单位最近的财务状况、经营成果和现金流量。

(3)可能影响财务报告的交易和事项，或者目前发生的重大会计处理问题。如重大的购并事宜等。

(4)被审计单位发生的其他重要变化。如所有权结构、组织结构的变化，以及内部控制的变化等。

根据《中国注册会计师审计准则第1301号——审计证据》，注册会计师实施风险评估程序获取的信息构成审计证据的一个组成部分。

尽管注册会计师通过询问管理层和财务负责人可获取大部分信息，但是询问被审计单位内部的其他人士可能为注册会计师提供不同的信息，有助于识别重大错报风险。因此，注册会计师除了询问管理层和对财务报告负有责任的人员外，还应当考虑询问内部审计人员、采购人员、生产人员、销售人员等其他人员，并考虑询问不同级别的员工，以获取对识别重大错报风险有用的信息。在确定向被审计单位的哪些人员进行询问以及询问哪些问题时，注册会计师应当考虑何种信息有助于其识别和评估重大错报风险。例如：

(1)询问治理层，有助于注册会计师理解财务报表编制的环境。

(2)询问内部审计人员，有助于注册会计师了解其针对被审计单位内部控制设计和运行有效性而实施的工作，以及管理层对内部审计发现的问题是否采取适当的措施。

(3)询问参与生成、处理或记录复杂或异常交易的员工，有助于注册会计师评估被审计单位选择和运用某项会计政策的适当性。

(4)询问内部法律顾问，有助于注册会计师了解有关法律法规的遵循情况、产品保证和售后责任、与业务合作伙伴的安排(如合营企业)、合同条款的含义以及诉讼情况等。

(5)询问营销或销售人员，有助于注册会计师了解被审计单位的营销策略及其变化、销售趋势以及与客户的合同安排。

(6)询问采购人员和生产人员，有助于注册会计师了解被审计单位的原材料采购和产品生产等情况。

(7)询问仓库人员，有助于注册会计师了解原材料、产成品等存货的进出、保管和盘点等情况。

2. 实施分析程序

分析程序是指注册会计师通过研究不同财务数据之间以及财务数据与非财务数据之间的内在关系，对财务信息做出评价。分析程序还包括调查识别出的、与其他相关信息不一致或与预期数据严重偏离的波动和关系。

分析程序既可用作风险评估程序和实质性程序，也可用于对财务报表的总体复核。本准则主要说明在了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险时使用的分析程序，即将分析程序用作风险评估程序。

注册会计师实施分析程序有助于识别异常的交易或事项，以及对财务报表和审计产生影响的金额、比率和趋势。

在实施分析程序时，注册会计师应当预期可能存在的合理关系，并与被审计单位记录的金额、依据记录金额计算的比率或趋势相比较；如果发现异常或未预期到的关系，注册会计师应当在识别重大错报风险时考虑这些比较结果。

3. 观察和检查

观察和检查程序可以印证对管理层和其他相关人员的询问结果，并可提供有关被审计单位及其环境的信息，注册会计师应当实施下列观察和检查程序。

(1)观察被审计单位的生产经营活动。

(2)检查文件、记录和内部控制手册。

(3)阅读由管理层和治理层编制的报告。

(4)实地察看被审计单位的生产经营场所和设备。

(5)追踪交易在财务报告信息系统中的处理过程(穿行测试)。

除了采用上述程序从被审计单位内部获取信息以外，如果根据职业判断认为从被审计单位外部获取的信息有助于识别重大错报风险，注册会计师应当实施其他审计程序以获取这些信息。例如，询问被审计单位聘请的外部法律顾问、专业评估师、投资顾问和财务顾问等。

阅读外部信息也可能有助于注册会计师了解被审计单位及其环境。外部信息包括证券分析师、银行、评级机构出具的有关被审计单位及其所处行业的经济或市场环境等状况的报告，贸易与经济方面的期刊杂志，法规或金融出版物，以及政府部门或民间组织发布的行业报告和统计数据等。

注册会计师应当考虑在承接客户或续约过程中获取的信息，以及向被审计单位提供其他服务所获得的经验是否有助于识别重大错报风险。通常，对新的审计业务，注册会计师应在业务承接阶段对被审计单位及其环境有一个初步的了解，以确定是否承接该业务。而对连续审计业务，也应在每年的续约过程中对上年审计作总体评价，并更新对被审计单位的了

解和风险评估结果，以确定是否续约。注册会计师还应当考虑向被审计单位提供其他服务（如执行中期财务报表审阅业务）所获得的经验是否有助于识别重大错报风险。

需要说明的是，注册会计师从六个方面了解被审计单位及其环境，但注册会计师无须在了解每个方面时都实施以上所有的风险评估程序。例如，在了解内部控制时通常不用分析程序。但是，在按照本准则的要求对被审计单位及其环境获取了解的整个过程中，注册会计师通常会实施上述所有的风险评估程序。

（四）识别和评估财务报表层次以及认定层次的重大错报风险

在设计审计程序以确定财务报表整体是否存在重大错报时，注册会计师应当从财务报表层次和各类交易、账户余额、列报认定层次考虑重大错报风险。

1. 识别和评估重大错报风险的审计程序

（1）在了解被审计单位及其环境的整个过程中识别风险，并考虑各类交易、账户余额、列报。

（2）将识别的风险与认定层次可能发生错报的领域相联系。

（3）考虑识别的风险是否重大。风险是否重大是指风险造成后果的严重程度如何。

（4）考虑识别的风险导致财务报表发生重大错报的可能性。

> **请注意**
> 识别和评估重大错报风险的审计程序。

2. 可能表明被审计单位存在重大错报风险的事项和情况

注册会计师应当关注下列可能表明被审计单位存在重大错报风险的事项和情况：

（1）在经济不稳定的国家或地区开展业务。

（2）在高度波动的市场开展业务。

（3）在严厉、复杂的监管环境中开展业务。

（4）持续经营和资产流动性出现问题，包括重要客户流失。

（5）融资能力受到限制。

（6）行业环境发生变化。

（7）供应链发生变化。

（8）开发新产品或提供新服务，或进入新的业务领域。

（9）开辟新的经营场所。

（10）发生重大收购、重组或其他非经常性事项。

（11）拟出售分支机构或业务分部。

（12）复杂的联营或合资。

（13）运用表外融资、特殊目的的实体以及其他复杂的融资协议。

（14）重大的关联方交易。

（15）缺乏具备胜任能力的会计人员。

（16）关键人员变动。

（17）内部控制薄弱。

(18)信息技术战略与经营战略不协调。

(19)信息技术环境发生变化。

(20)安装新的与财务报告有关的重大信息技术系统。

(21)经营活动或财务报告受到监管机构的调查。

(22)以往存在重大错报或本期期末出现重大会计调整。

(23)发生重大的非常规交易。

(24)按照管理层特定意图记录的交易。

(25)应用新颁布的会计准则或相关会计制度。

(26)会计计量过程复杂。

(27)事项或交易在计量时存在重大不确定性。

(28)存在未决诉讼和或有负债。

3. 识别两个层次的重大错报风险

在对重大错报风险进行识别和评估后，注册会计师应当确定，识别的重大错报风险是与特定的某类交易、账户余额、列报的认定相关，还是与财务报表整体广泛相关，进而影响多项认定。

4. 控制环境对评估财务报表层次重大错报风险的影响

财务报表层次的重大错报风险很可能源于薄弱的控制环境。薄弱的控制环境带来的风险可能对财务报表产生广泛影响，难以限于某类交易、账户余额、列报，注册会计师应当采取总体应对措施。

5. 控制对评估认定层次重大错报风险的影响

在评估重大错报风险时，注册会计师应当将所了解的控制与特定认定相联系。这是由于控制有助于防止或发现并纠正认定层次的重大错报。在评估重大错报发生的可能性时，除了考虑可能的风险外，还要考虑控制对风险的抵消和遏制作用。有效的控制会减少错报发生的可能性，而控制不当或缺乏控制，错报就会由可能变成现实。

6. 考虑财务报表的可审计性

如果通过对内部控制的了解发现下列情况，并对财务报表局部或整体的可审计性产生疑问，注册会计师应当考虑出具保留意见或无法表示意见的审计报告：

(1)被审计单位会计记录的状况和可靠性存在重大问题，不能获取充分、适当的审计证据以发表无保留意见。

(2)对管理层的诚信存在严重疑虑。必要时，注册会计师应当考虑解除业务约定。

(五)特别风险



请注意

特别风险的含义及其识别和判断需要注意的事项。

1. 特别风险的含义

作为风险评估的一部分，注册会计师应当运用职业判断，确定识别的风险哪些是需要特别考虑的重大错报风险，这些风险通常简称为特别风险。

在确定风险的性质时，注册会计师应当考虑的事项有：

(1)风险是否属于舞弊风险。

(2)风险是否与近期经济环境、会计处理方法和其他方面的重大变化有关。

(3)交易的复杂程度。

(4)风险是否涉及重大的关联方交易。

(5)财务信息计量的主观程度，特别是对不确定事项的计量存在较大区间。

(6)风险是否涉及异常或超出正常经营过程的重大交易。

2. 非常规交易和判断事项导致的特别风险

(1)非常规交易

非常规交易，是指由于金额或性质异常而不经常发生的交易。由于非常规交易具有下列特征，与重大非常规交易相关的特别风险可能导致更高的重大错报风险：

①管理层更多地介入会计处理。

②数据收集和处理涉及更多的人工成分。

③复杂的计算或会计处理方法。

④非常规交易的性质可能使被审计单位难以对由此产生的特别风险实施有效控制。

(2)判断事项

判断事项通常包括做出的会计估计。由于下列原因，与重大判断事项相关的特别风险可能导致更高的重大错报风险：

①对涉及会计估计、收入确认等方面的会计原则存在不同的理解。

②所要求的判断可能是主观和复杂的，或需要对未来事项做出假设。

3. 考虑与特别风险相关的控制

了解与特别风险相关的控制，有助于注册会计师制定有效的审计方案予以应对。对特别风险，注册会计师应当评价相关控制的设计情况，并确定其是否已经得到执行。

(六)仅通过实质性程序无法应对的重大错报风险

作为风险评估的一部分，如果认为仅通过实质性程序获取的审计证据无法将认定层次的重大错报风险降至可接受的低水平，注册会计师应当评价被审计单位针对这些风险设计的控制，并确定其执行情况。

(七)与被审计单位治理层和管理层沟通

1. 就内部控制重大缺陷与治理层和管理层沟通

内部控制的重大缺陷，是指内部控制设计或执行存在的严重不足，使被审计单位管理层或员工无法在正常行使职能的过程中，及时发现和纠正错误或舞弊引起的财务报表重大错报。内部控制的五个基本要素都可能存在控制缺陷。

下列情况通常表明内部控制存在重大缺陷：

(1)注册会计师在审计工作中发现了重大错报，而被审计单位的内部控制没有发现这些

重大错报。

(2)控制环境薄弱。

(3)存在高层管理人员舞弊迹象(无论涉及金额大小)。

2. 就重大错报风险的控制与治理层沟通

如果识别出被审计单位未加控制或控制不当的重大错报风险,或认为被审计单位的风险评估过程存在重大缺陷,注册会计师应当就此类内部控制缺陷与治理层沟通。

五、检查风险的评估

检查风险是指某一认定存在错报,该错报单独或连同其他错报是重大的,但注册会计师未能发现这种错报的可能性,这是跟审计工作直接相关的主观风险。

由于传统风险导向审计下的审计风险模型是:

$$审计风险=固有风险\times控制风险\times检查风险$$

因此,在既定审计风险和通过评估确定固有风险与控制风险的基础上,检查风险便可以通过以下公式计算得知:

$$检查风险=\frac{审计风险}{固有风险\times控制风险}$$

> **请注意**
> 检查风险的评估方法。

由于现代经营风险导向审计下的审计风险模型是:

$$审计风险=重大错报风险\times检查风险$$

因此,在既定审计风险和通过评估确定重大错报风险的基础上,检查风险便可以通过以下公式计算得知:

$$检查风险=\frac{审计风险}{重大错报风险}$$

从审计风险模型公式和检查风险公式可以看出,检查风险与重大错报风险之间成反向关系:在既定的审计风险水平下,可接受的检查风险水平与认定层次重大错报风险的评估结果成反向关系。评估的重大错报风险越高,可接受的检查风险越低;评估的重大错报风险越低,可接受的检查风险越高。

审计风险及其要素与审计证据之间也存在重要关系,见表7—1。

表7—1　审计风险及其要素与审计证据之间的关系

情况	审计风险(可接受的水平)	重大错报风险	检查风险	证据数量
1	一定(低)	低	高	少
2	一定(低)	中	中	中
3	一定(低)	高	低	多

六、重要性、审计风险与审计证据之间的关系

注册会计师应当考虑重要性与审计风险之间的关系,因为审计风险的高低往往取决于重要性的判断。

重要性与客观存在的审计风险成反向关系。重要性水平越高，客观存在的审计风险就越低；如果注册会计师所确定的重要性水平较低，注册会计师所面临的客观审计风险就会增加。所以，注册会计师必须通过执行有关审计程序，以使审计风险降至可接受的低水平。由此可以看出，重要性与可接受的审计风险成正向关系。

前已述及，重要性与审计证据之间的关系成反向关系，即注册会计师评估的重要性水平越低，审计时所需要的审计证据的数量就越多；反之，评估的重要性水平越高，审计时所需要的审计证据的数量就越少。

客观存在的审计风险与审计证据在数量上成正向关系。注册会计师通过相关程序评估的审计风险越高，就越需要数量足够多的审计证据予以证明，以使审计风险降至可接受的低水平；相反，如果评估的审计风险较低，可以适当减少审计证据的数量。由此可以看出，审计证据在数量上与可接受的审计风险成反向关系，也就是说，审计证据的数量越充分，可接受的审计风险越有可能降至低水平。

通过前面的分析可以看出，审计重要性、审计风险和审计证据之间有着非常密切的关系，要想提高审计工作质量，增强报表信息使用者对财务报表的信赖度，就要求审计人员在审计工作中特别关注三者的关系，以有效履行审计责任。

审计重要性、审计风险、审计证据之间的关系如图 7－1 所示。

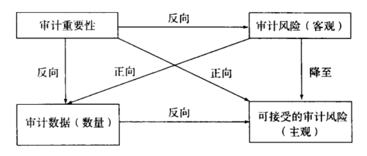


图 7－1　审计重要性、审计风险、审计证据之间的关系

课外阅读　本不该发生的审计失败

2003 年 3 月 18 日，美国最大的医疗保健公司——南方保健会计造假丑闻败露。该公司在 1997 至 2002 年上半年期间，虚构了 24.69 亿美元的利润，虚假利润相当于该期间实际利润（－1 000 万美元）的 247 倍。这是萨班斯—奥克斯利法案颁布后，美国上市公司曝光的第一大舞弊案，备受各界瞩目。为其财务报表进行审计，并连续多年签发“干净”审计报告的安永会计师事务所（以下简称安永），也将自己置于风口浪尖上。

南方保健使用的最主要的造假手段是通过“契约调整”这一收入备抵账户进行利润操纵。“契约调整”是营业收入的一个备抵账户，用于估算南方保健向病人投保的医疗保险机构开出的账单与医疗保险机构预计将实际支付的账款之间的差额，营业收入总额减去“契约调整”的借方余额，在南方保健的收益表上反映为营业收入净额。这一账户的数字需要南方

保健高管人员进行估计和判断，具有很大的不确定性。南方保健的高管人员恰恰利用这一特点，通过毫无根据地贷记“契约调整”账户，虚增收入，蓄意调节利润。而为了不使虚增的收入露出破绽，南方保健又专门设立了“AP汇总”这一科目以配合收入的调整。“AP汇总”作为固定资产和无形资产的次级明细户存在，用以记录“契约调整”对应的资产增加额。

安永审计失败的警示：

1. 恪守应有的职业审慎是防范审计失败的关键

审计失败一般是指注册会计师由于没有遵守公认审计准则而对严重失实的财务报表发表了错误的审计意见。现实中还存在另外一种现象，即注册会计师遵守了审计准则，但却发表了错误的审计意见，这种情况被称为审计风险。由于现代审计大量运用抽样技术，审计风险不可避免，但只要在执业过程中严格遵循独立审计准则，恪守应有的职业审慎，审计失败是可以有效防范和避免的。美国的审计准则明确提出注册会计师在财务报表审计中负有发现、报告可能导致财务报表严重失实的错误与舞弊的审计责任。注册会计师如果没有严格遵循审计准则的要求，以至于未能将导致财务报表严重失实的错误和舞弊揭露出来，便构成审计失败，应当承担相应的过失责任。以此衡量，安永未能查出南方保健高达25亿美元的利润黑洞和长期以来的虚盈实亏现象，无疑是一起标准的审计失败。从已披露的信息看，面对若干明显的财务预警信号，安永每一次的处理都有失审慎。最典型的是，安永居然对多达3亿美元的现金虚增浑然不觉，不禁让人对其起码的职业审慎深表怀疑。

保持高度的职业审慎，能够帮助注册会计师敏锐地发现问题、捕捉错弊的蛛丝马迹，提高审计效率，使审计工作事半功倍。相反，如果未能保持应有的职业审慎即使按部就班地执行了所有既定的审计程序，审计依然是没有效率甚至是没有效果的，审计质量也无从谈起。在这一点上，安永和已经倒下的安达信都是前车之鉴。在与被审计单位“斗智斗勇”的博弈过程中，职业审慎始终是注册会计师赖以生存的基本法则。

2. 警惕熟谙审计流程的舞弊分子对重要性水平的规避

重要性是独立审计方法体系中的一个重要概念。在审计抽样过程中运用重要性原则，可帮助注册会计师选择恰当的样本，提高审计效率，合理地保障审计质量。但众多的舞弊案显示，常年接受审计的企业可能因为太了解注册会计师所运用的重要性水平而别有用心地设计会计造假的应对和规避措施。

在南方保健舞弊案中，舞弊分子对重要性水平的规避很大程度上源于安永在执业过程中的疏忽大意。众所周知，“四大”会计师事务所都有一套令人羡慕的“完美”审计流程。一般而言，只要获取被审计单位当期和前期的报表数据，这套流程便能自动执行设定的分析性复核程序，确定重点审计领域，初步评估报表层次和各个账户的重要性水平并确定抽样样本量。南方保健的会计人员中不乏曾在安永执业的注册会计师。在他们的指导下，结合会计人员长年对注册会计师们的观察和与他们博弈的经验，别有用心的舞弊分子不难了解注册会计师在各个科目上所能容忍的最大误差，甚至可以知晓注册会计师们习惯的抽样起点金额。如果审计小组的成员比较固定，舞弊者做到这一点就更容易了。

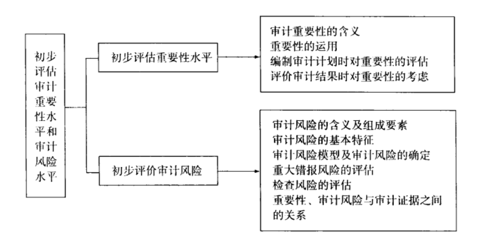
事实上，对重要性的评估是注册会计师的一种专业判断，而且这一判断离不开特定的环境。注册会计师在对某一企业进行审计时，必须根据该企业面临的环境，考虑诸多影响因素

（包括经营活动、业务性质的变化、内部控制与审计风险的评价结果等），才能合理确定各个账户的重要性水平，对审计抽样做出高效率的指导。如果仅仅依靠特定的比率（比率区间）计算重要性水平或因循长年使用的重要性水平，难免产生“死数字”，让舞弊者有机可乘。安永在执行南方保健2001年度财务报表审计时，无视其正面临 Medicare 欺诈诉讼的事实和糟糕的内部控制情况，不顾管理层曾发布极具欺诈嫌疑的盈利预警，甚至对举报者明确告知的可疑账户都不从严制定重要性水平、进行彻底地审查，其审计失败在所难免！这也给注册会计师们留下一个值得深思的问题：如何活学活用重要性水平，使其成为一条“流动的标准线”？

为规避重要性原则而设计的利润操纵一般来说每笔金额较小，但造假分录发生的频率较高，舞弊者试图通过“化整为零”使造假金额达到既定的目标。这就要求注册会计师提高职业审慎，如果在抽样过程中捕捉到一些“奇特”的分录，即便发生额不大，也应拓展审计程序，弄清其来龙去脉，以降低审计失败的风险。

资料来源：http://iask.sina.com.cn/b/14298308.html 新浪网

知识回顾



复习思考

职业判断能力训练

一、单项选择题

1. 在计划某项审计工作时，审计人员应分（　　）两个层次来评价其重要性。
   A. 总账层次和明细账层次　　B. 资产负债表层次和利润表层次
   C. 财务报表层次和认定层次　　D. 记账凭证层次和原始凭证层次
2. 重要性水平的判断基础中（　　）是最重要的基础。
   A. 资产总额　　B. 净资产

C. 营业收入　　D. 净利润

3. 如果审计人员认为错报属于重要错报，就应考虑通过(　　)来降低审计风险。
   A. 扩大审计程序　　B. 请求管理当局调整财务报表
   C. 重新评价重要性水平　　D. A 或 B
4. 重要性概念是从(　　)的角度来考虑的。
   A. 财务报表使用者　　B. 被审计单位管理层
   C. 被审计单位治理层　　D. 注册会计师
5. 在既定审计风险水平下，检查风险重大错报风险之间的关系是(　　)。
   A. 同向变动关系　　B. 反向变动关系
   C. 有时同向变动，有时反向变动　　D. 不明显的
6. 特别风险本质上属于(　　)。
   A. 审计风险　　B. 经营风险
   C. 重大错报风险　　D. 检查风险
7. 注册会计师在编制审计计划时，确定的重要性水平越高，应当获取的审计证据(　　)。
   A. 越多　　B. 越少
   C. 质量越高　　D. 质量越低。
8. 大多数审计人员公认的审计风险水平是(　　)。
   A. 5%　　B. 1%
   C. 95%　　D. 0
9. 不同的注册会计师在确定同一被审计单位同一时期的重要性水平时，得出的结果可能不同。这体现了注册会计师在确定重要性水平时需要运用(　　)。
   A. 分析程序　　B. 职业判断
   C. 审计重要性两个层次　　D. 独立性
10. 如果注册会计师认为利润表可接受的重要性水平为 60 000 元，而资产负债表可接受的重要性水平为 110 000 元，则整个财务报表层的重要性水平为(　　)。
    A. 110 000 元　　B. 60 000 元
    C. 80 000 元　　D. 40 000

二、多项选择题

1. 重要性取决于在具体环境下对(　　)的判断。
   A. 错报金额　　B. 错报性质
   C. 财务报表层次　　D. 认定层次
2. 审计人员不能控制的风险有(　　)。
   A. 审计风险　　B. 检查风险
   C. 重大错报风险　　D. 经营风险
3. 审计风险是由(　　)组成的。
   A. 内部控制制度风险　　B. 控制程度风险
   C. 重大错报风险　　D. 检查风险

4. 如果审计人员已经识别但尚未更正错报的汇总数接近重要性水平，审计人员应考虑(　　)相加后是否可能超过重要性水平。

A. 尚未发现的错报　　B. 尚未更正错报的汇总数

C. 已发现的错报　　D. 已更正错报累计额

5. 审计风险的组成要素和审计证据的关系可以表述为(　　)。

A. 检查风险与所需审计证据的数量是反向关系

B. 重大错报风险与所需审计证据的数量是正向关系

C. 客观审计风险与所需审计证据的数量是正向关系

D. 可接受的审计风险与所需的审计证据数量是正向关系

6. 下列说法中正确的有(　　)。

A. 注册会计师对审计重要性水平估计得越高，所需收集的审计证据的数量就越少

B. 注册会计师对审计重要性水平估计得越高，所需收集的审计证据的数量就越多

C. 在审计风险水平一定的前提下，评估的重大错报风险水平越低，可接受的检查风险水平就越高

D. 在审计风险水平一定的前提下，评估的重大错报风险水平越高，可接受的检查风险水平就越高

7. 注册会计师应考虑两个层次的重大错报风险，即(　　)。

A. 财务报表层次　　B. 认定层次

C. 账簿层次　　D. 凭证层次

8. 注册会计师在确定各账户层次的重要性水平时，应考虑的因素包括(　　)。

A. 各账户性质

B. 各账户错报的可能性

C. 各账户审计成本

D. 账户层次的重要性和报表层次重要性水平的关系

9. 在确定审计程序的性质、时间和范围时，注册会计师应当考虑(　　)。

A. 审计风险　　B. 独立性

C. 重要性　　D. 绝对保证

10. 在审计过程中，注册会计师可能在以下两个方面运用重要性水平，即(　　)。

A. 确定审计程序的性质、时间和范围　　B. 签订审计业务约定书

C. 确定审计具体目标　　D. 评价错报的影响

三、判断题

1. 为了保持审计的连续性和审计结果的可比性，注册会计师对同一客户所进行的多次年度财务报表审计，应使用相同的重要性水平。　　(　　)

2. 审计人员只在确定实质性程序的性质、时间和范围时，才应考虑重要性和审计风险之间的反向变动关系。　　(　　)

3. 账户层次的重要性水平就是实质性测试的可容忍误差。　　(　　)

4. 如果同一期间各财务报表的重要性水平不同，注册会计师应取其最高的作为财务报

表层重要性水平，这样可以有效地降低审计风险。 ( )

5. 财务报表层次的重要性水平等于各账户余额层次重要性水平之和。 ( )

6. 只要重大错报风险为0，审计风险就可能为0。 ( )

7. 对于交易频繁及出现错报可能性较大的交易、账户和列报认定，注册会计师可以将其重要性水平确定得高一些。 ( )

8. 评估的重大错报风险越低，可接受的检查风险越高。 ( )

9. 产生审计风险的主要原因是注册会计师出现判断上的错误，因此，注册会计师可以通过自身的努力，尽量使自己做出的职业判断趋于正确，来控制和防范审计风险。 ( )

10. 在任何情况下，注册会计师都应当要求管理层就已识别的错报调整财务报表。 ( )

四、案例分析题

1. 注册会计师对ABC公司2009年度财务报表进行审计，其未经审计的有关财务报表项目金额见下表。

资产总额	180 000
净资产	88 000
营业收入	240 000
净利润	24 120

该公司所处行业的市场波动较大，因此销售与盈利水平受到很大影响，但总资产比较稳定。

要求：

(1)如以资产总额、净资产、营业收入和净利润为基准，百分比分别为资产总额、净资产、营业收入和净利润的0.5%、1%、0.5%和5%，请注册会计师计算确定ABC公司2009年度财务报表层次的重要性水平(请列示计算过程)，并简要说明理由。

(2)简要说明重要性水平与审计风险之间的关系。

2. 假如某注册会计师对被审计单位ABC公司的主营业务收入进行审计时，面临的可接受的审计风险和主营业务收入发生认定重大错报风险水平，可能出现以下四种情况。

风险类别	情况一	情况二	情况三	情况四
可接受的审计风险	4%	4%	2%	2%
重大错报风险	40%	100%	40%	100%

要求：

(1)计算上述四种情况下的可接受检查风险水平分别是什么？

(2)哪种情况需要注册会计师获取最多的审计证据？为什么？

职业实践能力训练

带领学生参观注册会计师工作现场，见习注册会计师评估审计重要性水平和评估审计风险水平的部分过程。

职业拓展能力训练

一、训练目的

通过训练，使学生基本上能够熟练掌握审计重要性、审计风险和审计证据之间的关系。

二、实训内容与步骤、实训具体要求

1. 实训内容：两组同学通过提问题对抗表述审计重要性、审计风险和审计证据之间的关系。

2. 实训步骤：将全班同学分成多个组，各组的成员人数基本相等，每两组作为对抗组。首先提问题的一组按顺序每人只能提问一个问题，如审计重要性和可接受的审计风险成什么关系？提问问题的同学可以在对抗组中任意选择对手回答问题，不受次数限制。回答正确得 10 分，错误倒扣 10 分，得分高者为胜方。然后老师将再组织胜方逐组对抗，直至得出冠军组。

3. 具体要求：每组人数根据班级情况而定，其中 1 人任组长；时间为 20 分钟；场地不限。

第三编　审计实施阶段

项目八

控制测试和实质性测试

学习目标

知识目标

（1）理解内部控制的定义、目标和分类；

（2）了解内部控制的描述方法；

（3）理解控制测试的含义、内容及要求；

（4）了解内部控制的评价结果及其对实质性测试的影响。

能力目标

（1）正确区分实质性测试和控制测试；

（2）正确表述控制测试对实质性测试的影响。

任务案例

小沈跟随中豪会计师事务所的注册会计师进行审计，现在要解决的问题是：审计人员如何对被审单位的内部控制进行描述？会计师事务所审计过程中又如何进行控制测试和实质性测试？

正确区分内部控制及控制测试

通过风险评估程序初步评价确定审计风险之后，就要采取进一步审计程序应对审计风险。控制测试程序作为进一步审计程序的类型之一，是为了确定被审计单位控制政策和程序的设计与执行是否健全合理与有效而实施的审计程序。在此，首先要正确区分内部控制和控制测试。

一、内部控制的定义及目标

到目前为止，内部控制没有形成统一的定义，通常认为内部控制是为确保实现企业目标的顺利实现而实施的程序和政策。不同国家对内部控制都有不同的认识和理解，具体包括四种：美国(全国虚假财务报告委员会下属的发起人委员会，(The Committee of Sponsoring Organizations of The National Commission of Fraudulent Financial Reporting，COSO)的定义、美国上市公司会计监督委员会的定义、英国特恩布尔委员会的定义及中国《企业内部控制基本规范》中的定义。但这些定义在本质上基本是相同的。

(一)COSO委员会的定义及目标

1992年，COSO委员会提出《内部控制——整合框架》，1994年又进行增补，简称《内部控制框架》，即COSO内部控制框架。在该框架中，COSO对内部控制的定义是："公司的董事会、管理层及其他人士为实现以下目标提供合理保证而实施的程序：运营的效益和效率、财务报告的可靠性和遵守适用的法律法规。"

该定义规定了内部控制具有三个目标，即运营的效益和效率、财务报告的可靠性和遵守适用的法律法规，比较全面，也比较权威。

(二)美国上市公司会计监督委员会(PCAOB)对内部控制的定义及目标

美国上市公司会计监督委员会发布的审计准则第5号规定，注册会计师对企业财务报告进行审计必须关注财务报告内部控制，同时管理层应该对企业内部控制做出评估。

所谓财务报告内部控制是指，在企业高级管理人员、主要财务负责人或行使类似职能的人员的监督下设计的一套流程，并由公司的董事会、管理层和其他人批准生效。

该定义主要是从保证对外财务报告的可靠性角度定义的，强调对财务报告形成过程的内部控制。该定义规定了内部控制的目标只是保证对外财务报告的可靠性。

(三)英国特恩布尔委员会对内部控制的定义及目标

英国特恩布尔委员会的职能是为英国上市公司执行《综合守则》规定的内部控制原则提供指南，其总体要求是，公司董事会应实施一套完善的内部控制系统，并定期对该系统进行复核。

该委员会认为：内部控制的目标主要包括为企业的有效运营提供辅助条件，使企业有能力对阻碍目标实现的重大风险做出反应。此外，内部控制还应能确保对内和对外报告的质量，确保法规及企业内部有关业务开展的政策得以遵守。

该定义与 COSO 的定义基本相似。

(四)中国《企业内部控制基本规范》对内部控制的定义及目标

财政部、证监会、审计署、银监会和保监会于 2008 年联合发布的《企业内部控制基本规范》中指出：内部控制是由企业董事会、证监会、经理层和全体员工实施的、旨在实现控制目标的过程。内部控制的目标是合理保证企业经营管理合法合规、资产安全、财务报告及相关信息真实完整，提高经营效率和结果，促进企业实现发展战略。

另外，《中国注册会计师审计准则》对内部控制的定义及目标也作了说明。《中国注册会计师审计准则第 1211 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》第四十六条认为，内部控制是被审计单位为了合理保证财务报告的可靠性、经营的效率和效果以及对法律法规的遵守，由治理层、管理层和其他人员设计和执行的政策和程序。该定义规定的内部控制的目标有三个：合理保证财务报告的可靠性、经营的效率和效果以及对法律法规的遵守。

综合以上各种表述，我们认为，内部控制是指一个单位为了合理保证其战略目标的顺利实现，保护资产的安全完整，保证财务报告信息的正确可靠，确保战略方针的贯彻执行，保证经营活动的经济性、效率性和效果性而在单位内部采取的自我调整、约束、规划、评价和控制的一系列方法、措施与政策的总称。内部控制目标则主要表现为：合理保证实现单位的战略目标；保护财产的安全完整；保证财务报告信息的正确可靠；确保战略方针的贯彻执行；保证经营活动的经济性、效率性和效果性。

> **请注意**
> 内部控制的定义和五个目标。

[illegible]

内部控制从 20 世纪 40 年代形成至今，大致经历了以下五个发展阶段：

(一)内部牵制阶段

内部控制源于内部牵制。古代的内部牵制实践是我们现代意义上的内部控制的雏形。一般认为，20 世纪 40 年代以前是内部牵制阶段。15 世纪末，随着资本主义经济的初步发展，复式记账法开始出现，内部牵制渐趋成熟。

内部牵制是指提供有效的组织和经营，并防止错误和其他非法业务发生的业务流程设计。它以账目间的相互核对为主要内容并实施一定程度的岗位分离，在当时一直被认为是保证账目正确无误的一种理想控制方法。18 世纪工业革命以后美国的一些企业逐渐摸索出一些组织、调节、制约和检查企业生产经营活动的办法，逐步建立了内部牵制制度。它的主要特点是以任何个人或部门不能单独控制任何一项或一部分业务权力的方式进行组织上的责任分工，每项业务通过正常发挥其他个人或部门的功能进行交叉检查控制。内部牵制

机能执行的分类大致可分为：①实物牵制；②机械牵制；③体制牵制；④簿记牵制。内部牵制着重组织内部分工的控制。在现代的内部控制理论中，内部牵制仍占有相当重要的地位，是有关组织规划、职务分离控制的基础。

（二）内部控制制度阶段

内部控制制度阶段形成于 20 世纪 70 年代。由于二三十年代世界经济危机的影响和随着国际经济竞争的激化，迫使企业加强生产经营的控制与监督，这就促使内部牵制超越了会计及财务范围，从而形成了组织规划和企业内部采用的所有协调方法和措施的内部控制。

20 世纪 40 年代至 70 年代在内部牵制的基础上，逐渐产生了内部控制制度的概念。企业需要在企业管理上采用更为完善、更为有效的控制方法以改变传统的靠小规模生产方式及经验管理对企业的影响；同时，为了适应当时的社会经济关系，保护投资者和债权人的经济利益，西方各国纷纷以法律的形式要求通过内部控制强化对企业财务会计资料以及各种经济活动的内部管理。1949 年美国注册会计师协会将内部控制定义为："内部控制是企业为了保证财产的安全完整，检查会计资料的准确性和可靠性，提高企业的经营效率以及促进企业贯彻既定的经营方针，所设计的总体规划及所采用的与总体规划相适应的一切方法和措施。"这一概念已突破了与财务会计部门直接有关的控制的局限，使内部控制扩大到企业内部各个领域。

1958 年美国注册会计师协会下属的审计程序委员会又将内部控制的定义作了进一步的说明，并将内部控制划分为内部会计控制和内部管理控制。前者是指与财产安全和会计记录的准确性、可靠性有直接联系的方法和程序，后者主要是与贯彻管理方针和提高经营效率有关的方法和程序。会计控制主要包括授权和批准制度，从事财务记录和簿记与从事经营或财产保管职务分离，财产的实物控制等；管理控制包括统计分析、时势研究、业绩报告、雇员培训计划和质量控制等。将内部控制一分为二使得审计人员在研究和评价企业内部控制制度的基础上来确定实质性测试的范围和方式成为可能。

（三）内部控制结构阶段

20 世纪 70 年代以后，内部控制的研究重点逐步从一般含义向具体内容深化，并采用结构分析法对内部控制进行研究，以使其内容更实在，条理更清楚。这时西方学者在对内部会计控制和管理控制进行研究时认为，虽然区分会计控制和管理控制对审计师非常重要，但是并不是所有的会计控制对财务报表的可靠性都具有重大鉴证意义。而且认为这两者是不可分割的，是相互联系的。与此同时，控制环境逐步被纳入内部控制范畴。于是，美国注册会计师协会于 1988 年发布的《审计准则公告第 55 号》中明确提出了"内部控制结构"概念。该公报认为，"企业的内部控制结构包括为合理保证企业特定目标的实现而建立的各种政策和程序"，并指出内部控制结构由控制环境、控制系统和控制程序三个方面组成。

控制环境是指对建立、加强或削弱特定政策和程序效率发生影响的各种因素，诸如管理者的思想和经营作风，企业组织结构，董事会及其所属审计委员会特别是审计委员会发挥的

职能等。会计制度规定各项经济业务的确定、分析、归类、登记和编报的方法，明确各项资产和负债的经营责任。控制程序指管理当局所制定的政策和程序，如经济业务和活动的批准权，明确人员职责分工，资产和记录的接触控制等，从而达到一定的控制目的。因为当今企业处于高风险的社会经济环境中，对内部控制的考虑不可能脱离赖以存在的环境，不可能不受到外部各种风险因素相互作用的影响。所以控制环境的好坏直接决定企业其他控制通融实施或实施的效果。

（四）内部控制框架阶段

进入 20 世纪 90 年代以后，学术界对内部控制的研究又进入了内部控制框架阶段。1992 年美国“反对虚假财务报告委员会”（即 Treadway 委员会）下属的由美国会计学会（AAA）、注册会计师协会（AICPA）、国际内部审计人员协会（IIA）、财务经理协会（FEI）和管理会计学会（IMA）等组成的 COSO 委员会提出《内部控制——整体框架》，并于 1994 年进行了修改，这就是著名的“COSO 报告”。COSO 报告将内部控制定义为：内部控制是由企业董事会、经理阶层和其他员工实施的，为运营的效率、财务报告的可靠性、相关法令的遵循性等目标的达成而提供合理保证的过程。具体内容包括控制环境、风险评估、控制活动、信息和沟通及监督等五个要素。COSO 报告是目前国内外最为权威的内部控制理论，其内涵和外延比以往任何一个内部控制概念都要深刻和宽泛。

（五）风险管理框架阶段

2004 年 COSO 委员会发布《企业风险管理——整合框架》。企业风险管理整合框架认为“企业风险管理是一个过程，它由一个主体的董事会、管理当局和其他人员实施，应用于战略制订并贯穿于企业之中，旨在识别可能会影响主体的潜在事项，管理风险以使其在该主体的风险容量之内，并为主体目标的实现提供合理保证。”该框架拓展了内部控制，更有力、更广泛地关注于企业风险管理这一更加宽泛的领域。风险管理框架包括了八大要素：内部环境、目标设定、事项识别、风险评估、风险应对、控制活动、信息与沟通、监控。

三、内部控制要素

虽然 2004 年 COSO 发布的《企业风险管理——整合框架》已经把内部控制要素扩展为八个，但是到目前为止，实务界还是统一执行内部控制框架阶段的五要素。下面是中国 2008 年《企业内部控制基本规范》关于内部控制五要素的有关内容。

（一）内部环境

内部环境处于内部控制五大要素之首，是企业实施内部控制的基础。内部环境一般包括治理结构、机构设置及权责分配、内部审计、人力资源政策、企业文化、法律环境等内容。内部环境的主要构成要素分析如下：



1. 治理结构

治理结构是良好内部控制的源头问题，一开始就要把它做好。《企业内部控制基本规范》第十一条明确了股东(大)会享有法律法规和企业章程规定的合法权利，依法行使企业经营方针、筹资、投资、利润分配等重大事项的表决权。董事会对股东(大)会负责，依法行使企业的经营决策权。监事会对股东(大)会负责，监督企业董事、经理和其他高级管理人员依法履行职责。经理层负责组织实施股东(大)会、董事会决议事项，主持企业的生产经营管理工作。治理结构是由股东大会、董事会、监事会和管理层组成的，决定公司内部决策过程和利益相关者参与公司治理的办法，主要作用在于协调公司内部不同产权主体之间的经济利益矛盾，克服或减少代理成本。

2. 机构设置及权责分配

我国相关法规反映出董事会在公司管理中居于核心地位，董事会应该对公司内部控制的建立、完善和有效运行负责。监事会对董事会建立与实施内部控制进行监督。公司管理层对内部控制制度的有效执行承担责任，其中处于不同层级的管理者掌握着不同的控制权力并承担相应的责任，同时相邻层级之间存在着控制和被控制的关系。

3. 内部审计

《企业内部控制基本规范》第十五条规定，企业应当加强内部审计工作，保证内部审计机构设置、人员配备和工作的独立性。内部审计机构应当结合内部审计监督，对内部控制的有效性进行监督检查。内部审计机构对监督检查中发现的内部控制缺陷，应当按照企业内部审计工作程序进行报告；对监督检查中发现的内部控制重大缺陷，有权直接向董事会及其审计委员会、监事会报告。

内部审计控制是内部控制的一种特殊形式。其范围主要包括财务会计、管理会计和内部控制检查。内部审计主要具有监督、评价、控制和服务 4 种职能。其作用主要是防护性作用和建设性作用，防护性作用是通过内部审计的检查和评价企业内部的各项经济活动，发现不利于本企业目标实现的环节和方面，防止给企业造成不良后果。建设性作用是通过对审查活动的检查和评价，针对管理和控制中存在的问题和不足，提出富有建设性的意见和改进方案，从而协助企业改善经营管理，提高经济效益，以最好的方式实现组织的目标。

4. 人力资源政策

良好的人力资源是企业不竭的源泉，良好的人力资源政策对更好地贯彻和执行内部控制有很大的帮助，还能确保执行企业政策和程序的人员具有胜任能力。《企业内部控制基本规范》第十六条规定，企业应当制定和实施有利于企业可持续发展的人力资源政策。人力资源政策应当包括下列内容：员工的聘用、培训、辞退与辞职；员工的薪酬、考核、晋升与奖惩；关键岗位员工的强制休假制度和定期岗位轮换制度；掌握国家秘密或重要商业秘密的员工离岗的限制性规定；有关人力资源管理的其他政策。

从某种意义上说，企业内部控制的成效均取决于员工素质的合格程度。因为任何内部控制制度的成效取决于其设计水平和高素质的人员的贯彻执行。因此，员工素质控制是内部控制的一个重要因素。员工素质控制包括企业在招聘、培训、考核、晋升与奖励等方面对

员工素质的控制。

《企业内部控制基本规范》第十七条规定企业应当将职业道德修养和专业胜任能力作为选拔和聘用员工的重要标准，切实加强员工培训和继续教育，不断提升员工素质。员工素质是内部控制有效实施的关键所在，员工的素质控制是内部环境的重要组成部分。培训则是保证和提高员工职业素质和专业胜任能力的重要方式。培训原则主要有激励、因材施教、实践、明确目标和统筹安排、合理规划等原则。当然培训完成后，培训评估是不可缺少的环节，即依据培训目标、应用科学的评估方法来评价培训的效果，只有这样，企业才能知道培训是否达到了目的。

5. 企业文化

企业文化是一切从事经济活动的组织之中形成的组织文化，是企业在长期的经营实践中形成的共同思想、作风、价值观念和行为准则，是一种具有企业个性的信念和行为方式。企业文化包含四个要素：制度文化、物质文化、行为文化、精神文化。这四者相互影响、相互作用，共同构成企业文化的完整体系。因此《企业内部控制基本规范》第十八条明确了企业应当加强文化建设，培育积极向上的价值观和社会责任感，倡导诚实守信、爱岗敬业、开拓创新和团队协作精神，树立现代管理理念，强化风险意识。

6. 法律环境

企业如果不具有较强的法律意识，不能充分认识到法律风险的存在，并对其进行有效控制，轻则给企业带来经济损失，重则会给企业带来灭顶之灾。因此《企业内部控制基本规范》第十九条规定企业应当加强法制教育，增强董事、监事、经理及其他高级管理人员和员工的法制观念，严格依法决策、依法办事、依法监督，建立健全法律顾问制度和重大法律纠纷案件备案制度。

（二）风险评估

风险评估是企业及时识别、系统分析经营活动中与实现内部控制目标相关的风险，合理确定风险应对策略。风险评估提供了控制风险的基础。内部控制中的风险评估过程必须判明企业完成既定目标存在的外部风险与内部风险，分析各种风险的类型和程度。此处的风险评估是一个比较宽泛的概念，包括了风险管理的全过程，即设置目标、风险识别、风险分析、风险应对。

1. 设置目标

《企业内部控制基本规范》第二十一条规定企业开展风险评估，应当准确识别与实现控制目标相关的内部风险和外部风险，确定相应的风险承受度。风险承受度是企业能够承担的风险限度，包括整体风险承受能力和业务层面的可接受风险水平。所以企业只有根据设定的风险承受度，才能全面系统地持续地收集相关信息，最后结合实际情况，及时进行风险评估。

2. 风险识别

风险识别实际上是收集有关损失原因、危险因素及其损失暴露等方面信息的过程。风

险识别作为风险评估过程的重要环节，主要回答的问题是：存在哪些风险，哪些风险应予以考虑，引起风险的主要因素是什么，这些风险所引起的后果及严重程度如何，风险识别的方法有哪些等。而其中企业在风险评估过程中，更应当关注引起风险的主要因素，应当准确识别与实现控制目标有关的内部风险和外部风险。

企业的内部风险因素主要有：①董事、监事、经理及其他高级管理人员的职业操守、员工专业胜任能力等人力资源因素；②组织机构、经营方式、资产管理、业务流程等管理因素；③研究开发、技术投入、信息技术运用等自主创新因素；④财务状况、经营成果、现金流量等财务因素；⑤营运安全、员工健康、环境保护等安全环保因素以及其他因素。

企业的外部风险因素主要有：①经济形势、产业政策、融资环境、市场竞争、资源供给等经济因素；②法律法规、监管要求等法律因素；③安全稳定、文化传统、社会信用、教育水平、消费者行为等社会因素；④技术进步、工艺改进等科学技术因素；⑤自然灾害、环境状况等自然环境因素以及其他因素。

3. 风险分析

通过识别出的风险，我们应对其进行分析。为此《企业内部控制基本规范》第二十四条规定企业应当采用定性与定量相结合的方法，按照风险发生的可能性及其影响程度等，对识别的风险进行分析和排序，确定关注重点和优先控制的风险。企业进行风险分析，应当充分吸收专业人员，组成风险分析团队，按照严格规范的程序开展工作，确保风险分析结果的准确性。

4. 风险应对

在风险识别和风险分析的基础上，企业应该结合具体的实际情况，选择合适的风险应对策略。企业风险应对策略有四种基本类型：风险规避、风险降低、风险分担、风险承受。因此《企业内部控制基本规范》第二十六条规定企业应当综合运用风险规避、风险降低、风险分担和风险承受等风险应对策略，实现对风险的有效控制。

(1)风险规避是企业对超出风险承受度的风险，通过放弃或者停止与该风险相关的业务活动以避免和减轻损失的策略。这是控制风险的一种最彻底、最有力的措施，它与其他的控制风险方法不同，是在风险事故发生之前，将所有风险因素完全消除，从而彻底排除某一特定风险事故发生的可能性，同时也是一种消极的风险应对措施，因为选择这一策略也就放弃了可能从风险中获得的收益。

(2)风险降低是企业在权衡成本效益之后，准备采取适当的控制措施降低风险或者减轻损失，将风险控制在风险承受度之内的策略。这是风险管理中最积极主动也是最常见的一种处理方法，包括两类措施：风险预防和风险抑制。

(3)风险分担是企业准备借助他人力量，采取业务分包、购买保险等方式和适当的控制措施，将风险控制在风险承受度之内的策略。其主要措施包括业务分包、保险、出售、开脱责任合同以及合同中的转移责任条款5种。

(4)风险承受是企业对风险承受度之内的风险，在权衡成本效益之后，不准备采取控制措施降低风险或者减轻损失的策略。这也是一种最普通、最省事的风险应对策略。

风险应对的四种策略是根据企业的风险偏好和风险承受度制定的，风险规避策略在采用其他任何风险应对措施都不能将风险降低到企业风险承受度以内的情况下适用；风险降低和风险分担策略则是通过相关措施，使企业的剩余风险与企业的风险承受度相一致；风险承受则意味着风险在企业可承受范围之内。企业应该结合具体情况及时调整风险应对策略。所以《企业内部控制基本规范》第二十七条规定了企业应当结合不同发展阶段和业务拓展情况，持续收集与风险变化相关的信息，进行风险识别和风险分析，及时调整风险应对策略。

（三）控制活动

应对风险的措施，不要仅仅认为是会计方面不相容职务的分离问题。《企业内部控制基本规范》第二十八条明确了企业应当结合风险评估结果，通过手工控制与自动控制、预防性控制与发现性控制相结合的方法，运用相应的控制措施，将风险控制在可承受度之内。控制措施一般包括：不相容职务分离控制、授权审批控制、会计系统控制、财产保护控制、预算控制、运营分析控制和绩效考评控制等。

1. 不相容职务分离控制

> **请注意**
> 不相容职务的定义及各种业务类型中的不相容职务。

所谓不相容职务是指那些如果由一个人担任，既可能发生错误和舞弊行为，又可能掩盖其错误和弊端行为的职务。《企业内部控制基本规范》第二十九条不相容职务分离控制要求企业全面系统地分析、梳理业务流程中所涉及的不相容职务，实施相应的分离措施，形成各司其职、各负其责、相互制约的工作机制。所以企业进行组织规划，首先是要对不相容职务进行分离。如果担任不相容职务的职工之间相互串通勾结，则不相容职务分离就失去作用了。但如果企业没有适当的职务分离，则发生错误和舞弊的可能性更大。

（1）一般而言，在单位内部应加以分离的主要不相容职务有：

①授权进行某项经济业务和执行该项业务的职务要分离，如有权决定或审批材料采购的人员不能同时兼任采购员职务。

②执行某些经济业务和审核这些经济业务的职务要分离，如填写销货发票的人员不能兼任审核人员。

③执行某项经济业务和记录该项业务的职务要分离，如销货人员不能同时兼任会计记账工作。

④保管某些财产物资和对其进行记录的职务要分离，如会计部门的出纳员与记账员要分离，不能兼任。

⑤保管某些财产物资和核对实存数与账存数的职务要分离。

⑥记录明细账和记录总账的职务要分离。

⑦登记日记账和登记总账的职务要分离。

（2）具体来说，货币资金的不相容职务至少包括：

①货币资金的收付及保管应由被授权批准的专职出纳人员负责，其他人员不得接触。

②出纳人员不能同时负责总分类账的登记工作。

③出纳人员不能同时负责非货币资金账户的记账工作。

④出纳人员应与货币资金审批人员相分离，实施严格的审批制度。

⑤货币资金的收付和控制货币资金收支的专用印章不得由一个人兼管。

⑥出纳人员应与货币资金的稽核人员、会计档案保管人员相分离。

⑦负责货币资金收付的人员应与负责现金的清查盘点人员和负责与银行对账的人员相分离。

(3)存货业务的不相容职务至少包括：

①存货的请购、审批与执行。

②存货的采购、验收与付款。

③存货的保管与相关记录。

④存货发出的申请、审批与记录。

⑤存货处置的申请、审批与记录。

(4)销售与收款业务的不相容职务至少应当包括：

①客户信用管理、与销售合同协议的审批、签订。

②销售合同协议的审批、签订与办理发货。

③销售货款的确认、回收与相关会计记录。

④销售退回货品的验收、处置与相关会计记录。

⑤销售业务经办与发票开具、管理。

⑥坏账准备的计提与审批、坏账的核销与审批。

⑦避免销售人员直接接触销售现款。

(5)固定资产业务不相容岗位至少包括：

①固定资产投资预算的编制与审批。

②固定资产投资预算的审批与执行。

③固定资产采购、验收与款项支付。

④固定资产投保的申请与审批。

⑤固定资产处置的审批与执行。

⑥固定资产取得与处置业务的执行与相关会计记录。

2. 授权审批控制

授权按照其形式可分为常规授权和特别授权。常规授权是企业在日常经营管理活动中按照既定的职责和程序进行的授权。特别授权是对非经常经济行为进行专门研究后做出的授权。与常规授权不同，特别授权的对象是某些例外的经济业务，只涉及特定的经济业务处理的具体条件及有关具体人员。

《企业内部控制基本规范》第三十条的规定，授权审批控制要求企业根据常规授权和特别授权的规定，明确各岗位办理业务和事项的权限范围、审批程序和相应责任。企业应当编制常规授权的权限指引，规范特别授权的范围、权限、程序和责任，严格控制特别授权。

3. 会计系统控制

《企业内部控制基本规范》第三十一条会计系统控制要求企业严格执行国家统一的会计准则制度，加强会计基础工作，明确会计凭证、会计账簿和财务会计报告的处理程序，保证会计资料真实完整。会计系统是为确认、汇总、分析、分类、记录和报告企业发生的经济业务，并保持相关资产和负债的受托责任而建立的各种会计记录手段、会计政策、会计核算程序、会计报告制度和会计档案管理制度等的总称。所以很有必要对会计系统进行相关的控制。

4. 财产保护控制

《企业内部控制基本规范》第三十二条明确了企业建立财产日常管理制度和定期清查制度，采取财产记录、实物保管、定期盘点、账实核对等措施，确保财产的安全完整；严格限制未经授权的人员接触和处置财产。这里所述的财产主要包括企业的现金、存货以及固定资产等。它们在企业资产总额中的比重较大，是企业进行经营活动的基础，因此企业应加强实物资产的保管控制，保证实物资产的安全、完整。所以就应建立安全、科学的保管制度、限制接近控制、人员牵制控制以及定期盘点、进行账实核对、财产保险等。

5. 预算控制

《企业内部控制基本规范》第三十三条预算控制要求企业实施全面预算管理制度，明确各责任单位在预算管理中的职责权限，规范预算的编制、审定、下达和执行程序，强化预算约束。所以企业通过预算控制，使得经营目标转化为各部门、各个岗位以至于个人的具体行为目标，作为各责任单位的约束条件，能够从根本上保证企业经营目标的实现。一般来说，企业全面预算体系包括经营预算、资本预算和财务预算。

6. 运营分析控制

开展运营活动分析的目的就在于把握企业经营是否向着预算规定的目标值发展，一旦发生偏差和问题就能找出问题所在，并根据新的情况解决问题或修正预算。一个企业的成功不仅仅依靠安全生产、扩大销售等手段，还依靠对运营成果进行总结分析，因此《企业内部控制基本规范》第三十四条规定运营分析控制要求企业建立运营情况分析控制，经理层应当综合运用生产、购销、投资、筹资、财务等方面的信息，通过因素分析、对比分析、趋势分析等方法，定期开展运营情况分析，发现存在的问题，及时查明原因并加以改进。

7. 绩效考评控制

《企业内部控制基本规范》第三十五条绩效考评控制要求企业建立和实施绩效考评制度，科学设置考核指标体系，对企业内部各责任单位和全体员工的业绩进行定期考核和客观评价，将考评结果作为确定员工薪酬以及职务晋升、评优、降级、调岗、辞退等的依据。所以说绩效考评是一个过程，即首先明确企业要做什么（目标和计划），然后找到衡量工作做得好坏的标准进行监测，发现做得好的，进行奖励，使其继续保持或者做得更好，能够完成更高的目标。另外对发现不好的地方，通过分析找到问题所在，进行改正，使得工作做得更好。该过程即为绩效考评过程。

案例分析 会计工作如何分工

某公司会计科有三名会计人员，他们要完成以下十项工作：(1)登记总账，处理账务管理日常工作；(2)登记应收账款明细账；(3)登记现金日记账；(4)登记银行存款日记账；(5)开具退货支付通知书；(6)调节银行对账单；(7)处理并送存所收入的现金；(8)登记应付账款明细账；(9)登记库存商品明细账；(10)编制会计报表。

要求：现已知三人均有相当的会计工作能力，请问如何将以上几项工作分配给三名会计人员，使会计工作起到较好的内控作用，并使三人的工作量基本相等。

【分析】 会计A：(1)、(6)、(10)；会计B：(3)、(4)、(7)；会计C：(2)、(5)、(8)、(9)。

资料来源：成都电子机械高等专科学校电子教案，作者罗杰

(四)信息与沟通

信息与沟通涵盖在整个内部控制过程中，如流程的设计，如何进行合理的安排，才能达到设计的合理。及时、准确、完整地收集、加工、整理决策所需的信息是管理活动的重要组成部分。为此《企业内部控制基本规范》第三十八条明确了企业应当建立信息与沟通制度，明确内部控制相关信息的收集、处理和传递程序，确保信息及时沟通，促进内部控制有效运行。这里所提到的信息是影响企业内部环境、风险评估、控制活动、内部监督等方面的信息。沟通是信息系统的一部分，是组织中的信息交流。信息交流是组织结构的核心，是组织存在的基础，没有信息交流就没有组织。因此信息的沟通是组织稳定的基础，对一个组织的发展具有重要作用。

1. 信息搜集

企业在进行信息搜集时应明确搜集的内容、方式等，所以在《企业内部控制基本规范》第三十九条规定企业应当对收集的各种内部信息和外部信息进行合理筛选、核对、整合，提高信息的有效性。企业可以通过财务会计资料、经营管理资料、调研报告、专项信息、内部刊物、办公网络等渠道，获取内部信息。企业可以通过行业协会组织、社会中介机构、业务往来单位、市场调查、来信来访、网络媒体以及有关监管部门等渠道，获取外部信息。因为不同企业需要的信息存在差异，各企业对每类信息的侧重点也存在差异。因此企业应结合自身特点以及成本效益原则，选择使用适合的方式搜集有价值的信息。

2. 信息传递

《企业内部控制基本规范》第四十条规定企业应当将内部控制相关信息在企业内部各管理级次、责任单位、业务环节之间与外部投资者、债权人、客户、供应商、中介机构和监督部门等有关方面之间进行沟通和反馈。信息沟通过程中发现的问题，应当及时报告并加以解决。所以信息传递对于企业来说也是非常重要的，但是在信息传递中往往因为管理者对信息传递的认识不够或传递方式的问题，使得信息传递中存在一些问题，常见的有准确性问题、完整性问题、及时性问题和安全性等问题，所以针对这些问题企业就应该加强信息传递过程的

监督与复核、加强信息传递者和使用者的知识储备、加强对信息系统的改进以及信息传递与企业文化的结合。这样才能更好地为企业服务。

3. 信息共享

企业的内部控制系统实质上是一个信息系统，是一个对信息进行搜集、核对、整合、传递的过程，并且通过反馈机制改进信息的搜集、处理和传递，从而形成一个灵敏的信息沟通机制，促进内部控制目标的实现。信息系统的发展离不开信息技术的进步和人们对信息的需求的增加，在信息化社会中，信息的需求无疑会持续增加，所以企业应当提高先进信息技术的应用水平，建设和完善自身的信息系统。同时，信息系统又是由许多子系统组成的，为了使信息流、物流、资金流在企业内部部门之间、企业与外部机构之间充分流动，企业就必须依赖信息技术搭建信息共享的平台。因此《企业内部控制基本规范》第四十一条明确了企业应当利用信息技术促进信息的集成与共享，充分发挥信息技术在信息沟通中的作用。企业应当加强对信息系统开发与维护、访问与变更、数据输入与输出、文件储存与保管、网络安全等方面的控制，保证信息系统安全稳定运行。

4. 反舞弊机制、举报人投诉制度和举报人保护制度

有效的信息交流机制可以对防范和及时发现舞弊行为起到很好的作用。《企业内部控制基本规范》第四十二条规定企业应当建立反舞弊机制，坚持惩防并举、重在预防的原则，明确反舞弊工作的重点领域、关键环节和有关机构在反舞弊工作中的职责权限，规范舞弊案件的举报、调查、处理、报告和补救程序。企业至少应当将下列情形作为反舞弊工作的重点：①未经授权或者采取其他不法方式侵占、挪用企业资产，牟取不当利益；②在财务会计报告和信息披露等方面存在的虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏等；③董事、监事、经理及其他高级管理人员滥用职权；④相关机构或人员串通舞弊。

同时《企业内部控制基本规范》第四十三条规定企业应当建立举报投诉制度和举报人保护制度，设置举报专线，明确举报投诉处理程序、办理时限和办结要求，确保举报、投诉成为企业有效掌握信息的重要途径。举报投诉制度和举报人保护制度应当及时传达至全体员工。举报投诉制度是企业内部建立的、旨在鼓励员工对企业内部涉及内部控制方面违法行为或不当行为以匿名或明示的方式进行举报、投诉，并由专门机构对举报内容进行调查处理的一系列政策、程序和方法。该制度属于内部控制框架中的信息与沟通要素，具有预防、制止和揭露组织活动中的违法违规行为，保证企业各项活动的合法性和合规性的功能。

（五）内部监督

内部监督是内部控制体系中不可或缺的一部分，是内部控制得到有效实施的有力保障，具有非常重要的地位。内部监督可以发现内部控制缺陷，改善内部控制体系，促进企业内部控制的健全性、合理性；提高企业内部控制施行的有效性；是外部监管的有力支撑；可以减少代理成本，保障股东的利益。为此《企业内部控制基本规范》第五条第五款规定内部监督是企业对内部控制建立与实施情况进行监督检查，评价内部控制的有效性，发现内部控制缺陷，应当及时加以改进。

1. 日常监督和专项监督

《企业内部控制基本规范》第四十四条规定，内部监督分为日常监督和专项监督。日常监督是指企业对建立与实施内部控制的情况进行常规、持续的监督检查；专项监督是指在企业发展战略、组织结构、经营活动、业务流程、关键岗位员工等发生较大调整或变化的情况下，对内部控制的某一方面或者某些方面进行针对性的监督检查。专项监督的范围和频率应当根据风险评估结果以及日常监督的有效性等予以确定。所以一般来说，风险水平较高并且重要的控制，对其进行专项监督检查的频率应较高。当然，如果企业的日常监督能够有效地起到监督效果，可以减少专项监督的频率。

案例分析　内部监督失控引发的犯罪

日前，冒充领导签字，贪污公款 99000 余元的章某，被一审判处有期徒刑 9 年。

今年 29 岁的章某，大学毕业后分配在市某局外经处负责项目谈判、对外联系、接待等工作，章某对自己的工作很满意，称自己是"白领"阶层，为了维持自己的"白领"阶层的高消费，章某开始想办法弄钱。他利用本单位财务上的漏洞，于 1997 年 11 月至 1998 年 3 月，在不到 4 个月的时间里，用买来的假发票，冒充局、处领导签字 20 余次，到局财务处、行政处报销 99000 余元。（李铧维忠）

资料来源：于 2000 年 3 月 16 日《生活日报》

【分析】 预防职务犯罪，要找出风险岗位、易发环节和重点监督的人员，不能放松对内部控制制度的建设和人员的监督。要做到哪里有公共财产，哪里就有规范的制度和防范流失的机制。哪里有国家工作人员，哪里就有有效的教育和监督。

2. 内部控制评价

之所以对内部控制进行评价，就是为了强化内部控制意识，建立健全内部控制机制，严格落实各项控制措施，确保内部控制体系有效运行；提高风险管理水平，为实现企业发展战略和经营目标提供保障；增强企业业务、财务和管理信息的真实性、完整性和及时性；保障企业资产的安全和完整；确保企业各项活动的合法性和合规性；为企业的风险管理提供信息服务和决策支持。所以在《企业内部控制基本规范》第四十六条规定企业应当结合内部监督情况，定期对内部控制的有效性进行自我评价，出具内部控制自我评价报告，以便发现和解决内部控制过程中出现的问题。

四、内部控制的分类

按照内部控制系统的内容，可以把内部控制分为内部会计控制和内部管理控制两类。

（一）内部会计控制

内部会计控制是指企业为了合理保证资产安全、财务报告及相关信息真实完整而制定和实施的一系列控制方法、措施和程序。

内部会计控制的这一概念包含两个重点：一是内部会计控制的目标，即“合理保证资产安全、财务报告及相关信息真实完整”等两个目标；二是内部会计控制的实质，虽然内部会计控制称为“制度”，但并不是某一项单一的制度，而是“一系列控制方法、措施和程序”，即是一种综合性的控制监督制度。

> **请注意**
> 内部控制的两种类型及其区别。

（二）内部管理控制

内部管理控制是指企业为了合理保证企业经营管理合法合规，提高经营效率和结果，促进企业实现发展战略而制定和实施的一系列控制方法、措施和程序。内部管理控制的目标有三个，即合理保证企业经营管理合法合规、提高经营效率和结果以及促进企业实现发展战略。

内部会计控制和内部管理控制二者之间是有区别的，两者的目的和内容明显不同。一般判断标准是看控制是否有助于合理保证资产安全、财务报告及相关信息真实完整，如果是，归入会计控制；不是，则属于管理控制。二者之间也有紧密的联系。例如，实行售价金额核算的零售商业，首先必须建立实物负责制，明确责任范围，指定实物负责人等，这是管理控制；但同时库存商品又以实物负责小组为单位进行明细核算，这涉及资产的安全、完整，又是会计控制。因此，不能把内部会计控制和内部管理控制看做互不相干的两类控制，二者之间相互联系，相互渗透，从一定意义上说，这两类控制是一个密切结合的整体。

下列内部控制目标中（　　）属于内部会计控制，（　　）属于内部管理控制。

A. 合理保证实现单位的战略目标

B. 保护财产的安全完整

C. 保证财务报告信息的正确可靠

D. 确保战略方针的贯彻执行

E. 保证经营活动的经济性、效率性和效果性

五、内部控制制度设计原则

内部控制的各种方法、措施和政策具体表现为制度，称为内部控制制度。内部控制制度设计原则是指企业在建立和设计内部控制体系时必须遵循和依据的客观规律和基本法则。在设计内部控制制度时，应依据内部控制的理论和规范，借鉴内部控制先进经验，立足于企业实际，在企业整体有效的视角中来构建科学、合理、动态的内部控制体系。中国《企业内部控制基本规范》（财会[2008]7 号）规定，企业建立和实施内部控制，应当遵循下列原则：

（1）全面性原则。企业内部控制应贯穿决策、执行和监督全过程，覆盖公司及其子公司和外围企业的各种业务与事项，必须是全面的企业内部控制。

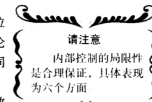
（2）重要性原则。企业内部控制应在企业全面控制的基础上，识别企业重要业务事项和高风险领域进行重点控制。

（3）制衡性原则。内部控制应当在治理结构、机构设置及权责分配、业务流程等方面形成相互制约、相互监督，同时兼顾运营效率。

（4）适应性原则。内部控制应与公司战略、经营规模、业务范围、竞争状况和风险水平等相适应，并随着企业经营情况和外界环境的变化及时加以调整。

（5）成本效益原则。企业内部控制以企业持续发展和永续经营为目标，应当权衡实施成本与预期效益，以适当成本实现企业的有效内部控制。

六、内部控制的局限性



《中国注册会计师审计准则第 1211 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》第六十四条指出，内部控制无论如何设计和执行，只能对财务报告的可靠性提供合理的保证。同时指出内部控制存在下列固有局限性：

（1）在决策时人为判断可能出现错误和由于人为失误而导致内部控制失效。如被审计单位信息技术工作人员没有完全理解系统如何处理销售交易，为使系统能够处理新型产品的销售，可能错误地对系统进行更改；或者对系统的更改是正确的，但是程序员没能把更改转化为正确的程序代码。

（2）可能由于两个或更多的人员进行串通或管理层凌驾于内部控制之上而被规避。如管理层可能与客户签订背后协议，对标准的销售合同做出变动，从而导致确认收入发生错误；软件中的编辑控制旨在发现和报告超过赊销信用额度的交易，但这一控制可能被逾越或规避。

从企业管理实践的角度来看，内部控制还具有以下固有局限性：

（1）行使控制职能的人员素质存在问题。如果被审计单位内部行使控制职能的人员素质不适应岗位要求，也会影响内控功能的正常发挥。

（2）内部控制的设计和运行受制于成本与效益原则。被审计单位实施内控的成本效益问题也会影响其职能，当实施某项控制成本大于控制效果而发生损失时，就没有必要设置控制环节或控制措施。

（3）出现不经常发生或未预计到的业务时内部控制将会出现不适应。内部控制一般都是针对经常而重复发生的业务而设置的，如果出现不经常发生或未预计到的业务，原有控制就可能不适用。

（4）内部控制可能因经营环境、业务性质的改变而削弱或失效。

案例分析　领导层凌驾于内部控制之上引发的投资失败

中国航油（新加坡）股份有限公司（简称中航油）是中国航油集团的海外控股公司，是新加坡交易所主板挂牌企业。中航油于 2004 年由于石油衍生品交易导致 5.54 亿美元的亏损，被迫于 2004 年 11 月 30 日向新加坡高等法院申请债务重组。而之前，中航油曾被评为 2004 年新加坡最具透明度的上市公司。中航油成立有风险委员会，还曾聘请安永会计师事

务所编制了公司的《风险管理手册》和《财务管理手册》，风险管理手册明确规定，损失超过500万美元，必须报告董事会。

经国家有关部门批准，中航油自2003年开始做油品套期保值业务。但总裁陈久霖擅自扩大业务范围，从事石油衍生品期权交易；一直未向中国航油集团公司报告，中国航油集团公司也没有发现。陈久霖一直独立于中国航油集团公司班子的领导之外，集团公司派出的财务经理两次被换，集团公司却没有约束办法。

陈久霖和日本三井银行、法国兴业银行、英国巴克莱银行、新加坡发展银行和新加坡麦戈利银行等在期货交易场外，签订了合同。陈久霖买了“看跌”期权，赌注每桶38美元；但是没想到国际油价一路攀升。中航油从事石油期权交易从最初的200万桶发展到出事时的5200万桶，致使中航油在清算时造成账面实际损失和潜在损失总计约5.54亿美元。

2005年6月3日，普华永道发布了有关中航油巨额亏损的最终调查报告。报告认为以下因素单独或共同造成了公司在期权投机交易上受到损失：(1)后来被证明从2003年第3季度开始的对油价走势错误的判断；(2)不想在2004年披露损失；(3)没有按照行业标准对期权仓位进行估值；(4)没有正确地在公司的财务报表上记录期权组合的价值；(5)缺乏针对期权交易的适当的及严格的风险管理规定；(6)公司管理层有意违反本应该遵守的风险管理规定；(7)整个董事会，尤其是审计委员会，就公司投机衍生品交易的风险管理和控制未能完全履行各自的职责。

【分析】 中航油事件最突出表现在“管理层凌驾”，导致监控机制的失效，直接抵触了内部控制的经营合规性目标和报告可靠性目标。其违规之处有三点：一是做了国家明令禁止的事；二是场外交易；三是超过了现货交易总量。其报告不可靠表现在：从事期权场外交易没有在财务报告上披露，也没有直接向母公司汇报。

[illegible]

（一）了解内部控制的目的

《中国注册会计师审计准则第1211号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》第五十四条规定，注册会计师在了解内部控制时，应当评价控制的设计，并确定其是否得到执行。评价控制的设计是指考虑一项控制单独或连同其他控制是否能够有效防止或发现并纠正重大错报。控制得到执行是指某项控制存在且被审计单位正在使用。设计不当的控制可能表明内部控制存在重大缺陷，注册会计师在确定是否考虑控制得到执行时，应当首先考虑控制的设计。

可见，注册会计师对内部控制了解的目的是评价控制的设计是否合理，并确定其是否得到执行，但不包括对控制是否得到一贯执行的测试。

> **请注意**
>
> 了解内部控制的目的是评价内部控制设计是否合理和内部控制是否得到执行。

1. 评价控制的设计

评价控制的设计是指考虑一项控制单独或连同其他控

制是否能够有效防止或发现并纠正重大错报。控制得到执行是指某项控制存在且被审计单位正在使用。设计不当的控制可能表明内部控制存在重大缺陷，注册会计师在确定是否考虑控制得到执行时，应当首先考虑控制的设计。如果控制设计不当，不需要再考虑控制是否得到执行。

2. 获取控制设计和执行的审计证据

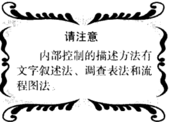
注册会计师通常实施下列审计程序，以获取有关控制设计和执行的审计证据：①询问被审计单位的人员；②观察特定控制的运用；③检查文件和报告；④追踪交易在财务报告信息系统中的处理过程（穿行测试）。这些程序是风险评估程序在了解被审计单位内部控制方面的具体运用。

询问本身并不足以评价控制的设计以及确定其是否得到执行，注册会计师应当将询问与其他风险评估程序结合使用。

（二）了解内部控制的步骤

了解内部控制包括四个重要的步骤：第一步，识别需要降低哪些风险以预防财务报表中发生重大错报。如果某内部控制目标没有实现，风险因素通常被描述为“可能的错误”；第二步，记录相关的内部控制。目的是识别是否存在内部控制降低第一步所列出的风险因素，但没有必要记录和评价与审计无关的内部控制；第三步，评估控制的执行。主要是实施穿行测试，以确信识别的内部控制实际上确实存在。如果存在，注册会计师就可完成对控制设计和执行的评价；第四步，评估内部控制的设计。汇总获得的所有信息，并根据风险因素描绘识别出的（或执行的）控制。完成上述四个步骤之后，注册会计师应当确定内部控制是否存在重大弱点。

（三）内部控制的描述（记录）



内部控制的描述是指按照一定的方法把内部控制的现状以书面的形式加以反映。内部控制制度的描述基本上经过了解内部控制制度、描述内部控制制度和对描述的结果进行复核三个步骤。内部控制的描述有以下三种基本方法：

1. 文字叙述法

文字叙述法是指审计人员对被审计单位内部控制度和执行情况的文字叙述。其优点是比较灵活，可以对调查对象做出比较深入和具体的描述。其缺点是用文字叙述法进行描述时，很难用简洁的语言来详细叙述各个细节，文字叙述较为冗长，对业务处理流程及其控制的反映不够直观。文字叙述法一般适用于内部控制程序比较简单，比较容易描述的小企业。

【例 8－1】

材料采购业务可以划分为申请、计划、合同、验收、入库、记录与核对 6 个步骤，这 6 个步骤应由采购供应、仓储运输、财会等部门分工完成。采购业务的完成应有 6 个控制点：

①申请。申请材料采购应有明确的目的，即为了生产、经营或其他必需的需要而采购。

未经申请并给予批准和授权，就会出现不根据生产、经营需要而任意采购，甚至会出现为了“回扣”而任意采购残次废品的现象。

②计划。缺乏计划平衡，就会使材料的需要、库存与采购脱节，出现或者积压、或者短缺的现象。

③合同。没有合同规定经济责任，就会使材料购入的数量、质量、价格、时期缺乏保证。

④验收。缺乏验收环节，会使材料到货的数量与质量都会出现混乱。

⑤入库。不办入库手续，将使材料到货后发生丢失、损坏。

⑥记录与核对。如果没有财会部门正确及时地记录与核对，材料的安全完整就失去最终的制约，会计资料的可靠性也失去保证。

下面是用文字叙述法描述材料采购业务的内部控制，见表 8－1。

表 8－1　材料采购内部控制系统说明

内部控制系统说明	
审查内容：材料采购内部控制系统	时间：××年×月×日
材料采购业务分别由生产部门、供销部门、仓储部门和会计部门分工并协作完成。事前由生产部门根据生产需要，提出有质量要求的“需要材料申请单”；供销部门根据当年生产需要量和库存情况编制“材料采购计划”，并据以同供应部门签订“合同”。 材料异地购入用托收承付结算，本地用支票结算。托收单或货到时，均由供销部门核对合同并填制入库单，然后一并送至仓库验收货物。仓库验收后盖章，自留一联，其余各联分送供销、会计、统计；会计科据以账务处理。 经过测试和实地观察，验收时不开箱，只点大数，不检查每一箱内材料的数量和质量。	

2. 调查表法

调查表法是将保证会计记录的正确性和可靠性以及与保证财产物资的完整性有密切关系的事项列作调查对象，由审计人员设计成标准化的调查表，并利用表格，通过征询来了解内部控制的强弱程度。

调查表法的优点是：调查范围明确，问题突出，容易发现被审计单位的内部控制系统中存在的缺陷，而且编制调查表省时省力。但其缺陷是：缺乏弹性；不适用于一些特殊的情况；容易把各业务的内部控制孤立看待。此外，调查人员机械地照表提问，往往会使被调查人员漫不经心，易流于形式，失去调查表的意义。

【例 8－2】　沿用【例 8－1】的资料，列举封闭式调查表见表 8－2。

表 8—2　内部控制制度调查表

调查单位：××公司

调查内容：材料采购内控系统　　　　　　　　　　　　　　　　调查时间：××年×月×日

被调查人：李力（供销科长）、张平（仓库主任）、王军（会计科科长）

调查问题	调查结果				备　注
	是	否	弱	不适用	
1. 购入材料前是否由生产部门提出需用材料申请单	√				
2. 供销部门事先有无采购计划	√				
3. 购入材料是否都签订合同			√		
4. 验收材料是否数量和质量都严格验收		√			不开箱，只点大件
5. 是否每月盘点材料			√		
6. 收货是否及时	√				
7. 支付材料款是否经过财会部门审核	√				
8. 材料明细账是否与仓库保管账定期核对	√				

经过使用调查表法审查发现，其验收环节出现问题："不开箱，只点大件"，造成库存材料的数量和质量存在问题。

3. 流程图法

流程图法是指用特定的符号和图形，将内部控制中各种业务处理手续，以及各种文件或凭证的传递流程，用图解的形式直接地表现内部控制的实际情况。

绘制流程图有两种方法：一种是纵向流程图，即将业务的处理过程按照先后次序，用一条主线垂直串联起来；另一种是横向流程图，即以横向表示业务处理程序，按业务部门设置若干竖栏，将业务程序由左到右，由上到下用符号表示，并用流程线把各项业务活动串联起来。

流程图法的优点在于：便于从整体直观反映内部控制的特征，有利于审计人员对内部控制进行分析评价，而且还便于审计人员根据控制程序的变化随时进行修改。缺点是绘制流程图有一定的技术难度，特别是比较复杂的业务，需具备较娴熟的技术和花费较多的时间；另外，流程图有时很难将内部控制系统中的某些弱点明显地反映出来。

【例 8—3】 材料采购业务内部控制流程图见图 8—1。

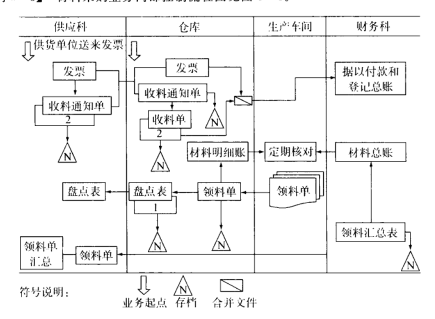


图 8—1 材料采购业务流程图

以上我们针对同一审计案例，使用了三种不同的内部控制系统审计方法。这三种方法各具特点，也各有优缺点。实际审计工作中，应针对不同的审计内容选用。三种方法可以结合使用，一般以调查表法、流程图法为主，以文字叙述法为补充。这样就可以扬长避短，收到较好的效果。

内部控制是被审计单位基于自身管理需要而设计并组织执行的一整套方法、措施和政策的总称，内部控制作用的有效发挥对财务报表是否可能发生重大错报有着重要的关系。因此，注册会计师出于降低审计风险、避免审计责任和节约审计成本的角度考虑，需要对被审计单位内部控制的设计和执行情况进行测试。

(一)控制测试的含义和要求

1. 控制测试的含义

控制测试指的是注册会计师测试被审计单位内部控制运行的有效性而实施的审计程序。

测试内部控制运行的有效性，即测试被审计单位的内部控制政策和程序是否发挥应有的作用。如果被审计单位的控制政策和程序未能发挥其应有的作用，即使设计得再完整，也不能减少财务报表中出现重大错报的风险。因此，针

> **请注意**
>
> 控制测试的含义中包含控制测试的目的：测试内部控制运行的有效性

对被审计单位现已存在的内部控制，注册会计师应测试其是否得到有效执行。

在测试控制运行的有效性时，注册会计师应当从下列方面获取关于控制是否有效运行的审计证据：①控制在所审计期间的不同时点是如何运行的；②控制是否得到一贯执行；③控制由谁执行；④控制以何种方式运行（如人工控制或自动化控制）。从这四个方面来看，控制运行有效性强调的是控制能够在各个不同时点按照既定设计得以一贯执行。因此，在了解控制是否得到执行时，注册会计师只需抽取少量的交易进行检查或观察某几个时点，但在测试控制运行的有效性时，注册会计师需要抽取足够数量的交易进行检查或对多个不同时点进行观察。

由于被审计单位的内部控制是针对企业自身业务处理全过程设计的，某些内部控制的失效或执行不当并不一定会影响到财务报表的重大错报。例如：工资的计算需要独立于计算人员的其他人员进行复核，如果未经过复核，则该项控制失效。如果工资计算人员本身是认真负责地进行计算，工资的支出与记录并不一定会出现重大错报。由此可见，并不是所有的内部控制失效均会导致财务报表出现错报。因此，注册会计师不是对所有的内部控制均要进行控制测试，而只是对可能会导致财务报表出现重大错报的内部控制政策和程序执行控制测试。

2. 控制测试的要求

当存在下列情形之一时，注册会计师应当实施控制测试：①在评估认定层次重大错报风险时，预期控制的运行是有效的；②仅实施实质性程序不足以提供认定层次充分、适当的审计证据。

在认为仅通过实施实质性程序不能获取充分、适当的审计证据的情况下，注册会计师必须实施控制测试，且这种测试已经不再是单纯出于成本效益的考虑，而是必须获取的一类审计证据。

3. 双重目的控制测试

控制测试的目的是评价控制是否有效运行，细节测试的目的是发现认定层次的重大错报。尽管两者目的不同，但注册会计师可以考虑针对同一交易同时实施控制测试和细节测试，以实现双重目的。例如，注册会计师通过检查某笔交易的发票可以确定其是否经过适当的授权也可以获取关于该交易的金额、发生时间等细节证据。当然，如果拟实施双重目的测试，注册会计师应当仔细设计和评价测试程序。

> **请注意**
> 双重目的的测试是指控制测试和细节测试同时测试。

这里说的细节测试，是对各类交易、账户余额、列报的具体细节进行实质性测试，目的在于直接识别财务报表认定是否存在错报，是审计的必经程序。

（二）控制测试的性质

1. 控制测试的性质

控制测试的性质是指控制测试所使用的审计程序的类型及其组合。控制测试采用审计

程序的类型包括询问、观察、检查、穿行测试和重新执行。

> **请注意**
>
> 控制测试的性质是指控制测试的五个程序及其组合、其中包含控制测试的五种方法及其组合。

(1)询问。注册会计师可以向被审计单位员工适当询问,获取与内部控制运行情况相关的信息。

(2)观察。观察是测试不留下书面记录的控制(如职责分离)的运行情况的有效方法。

(3)检查。对运行情况留有书面证据的控制,检查非常适用。

(4)穿行测试。实施穿行测试也是一种重要的审计程序。值得注意的是,穿行测试不是单独的一种程序,而是将多种程序按特定审计需要进行结合运用的方法。穿行测试是通过追踪交易在财务报告信息系统中的处理过程,来证实注册会计师对控制的了解、评价控制设计的有效性以及确定控制是否得到执行。可见,穿行测试更多地在了解内部控制时运用。但在执行穿行测试时,注册会计师可能获取部分控制运行有效性的审计证据。

(5)重新执行。重新执行是指注册会计师以人工方式或使用计算机辅助审计技术,重新独立执行作为被审计单位内部控制组成部分的程序或控制。通常只有当询问、观察和检查程序结合在一起仍无法获得充分的证据时,注册会计师才考虑通过重新执行来证实控制是否有效运行。

需要特别注意的是,询问本身并不足以测试控制运行的有效性,注册会计师应当将询问与其他审计程序结合使用,以获取有关控制运行有效性的审计证据。观察提供的证据仅限于观察发生的时点,本身也不足以测试控制运行的有效性;将询问与检查或重新执行结合使用,通常能够比仅实施询问和观察获取更高的保证。

2. 确定控制测试的性质时的要求

(1)考虑特定控制的性质。注册会计师应当根据特定控制的性质选择所需实施审计程序的类型。例如,某些控制可能存在反映控制运行有效性的文件记录,在这种情况下,注册会计师可以检查这些文件记录以获取控制运行有效的审计证据;某些控制可能不存在文件记录(如一项自动化的控制活动),或文件记录与能否证实控制运行有效性不相关,注册会计师应当考虑实施检查以外的其他审计程序(如询问和观察)或借助计算机辅助审计技术,以获取有关控制运行有效性的审计证据。

(2)考虑测试与认定直接相关和间接相关的控制。在设计控制测试时,注册会计师不仅应当考虑与认定直接相关的控制,还应当考虑这些控制所依赖的与认定间接相关的控制,以获取支持控制运行有效性的审计证据。例如,被审计单位可能针对超出信用额度的例外赊销交易设置报告和审核制度(与认定直接相关的控制);在测试该项制度的运行有效性时,注册会计师不仅应当考虑审核的有效性,还应当考虑与例外赊销报告中信息准确性有关的控制(与认定间接相关的控制)是否有效运行。

(3)如何对一项自动化的应用控制实施控制测试。对于一项自动化的应用控制,由于信息技术处理过程的内在一贯性,注册会计师可以利用该项控制得以执行的审计证据和信息技术一般控制(特别是对系统变动的控制)运行有效性的审计证据,作为支持该项控制在相

关期间运行有效性的重要审计证据。

（三）控制测试的时间

1. 控制测试的时间的含义

控制测试的时间包含两层含义：一是何时实施控制测试；二是测试所针对的控制适用的时点或期间。注册会计师应当根据控制测试的目的确定控制测试的时间，并确定拟信赖的相关控制的时点或期间。

如果需要获取控制在某一期间有效运行的审计证据，仅获取与时点相关的审计证据是不充分的，注册会计师应当辅以其他控制测试，包括测试被审计单位对控制的监督。

2. 如何考虑期中审计证据

对于控制测试，注册会计师在期中实施此类程序具有更积极的作用。但即使注册会计师已获取有关控制在期中运行有效性的审计证据，仍然需要考虑如何能够将控制在期中运行有效性的审计证据合理延伸至期末，一个基本的考虑是针对期中至期末这段剩余期间获取充分、适当的审计证据。

因此，如果已获取有关控制在期中运行有效性的审计证据，并拟利用该证据，注册会计师应当实施下列审计程序：①获取这些控制在剩余期间变化情况的审计证据；②确定针对剩余期间还需要获取的补充审计证据。

确定针对剩余期间需要获取的补充审计证据时，注册会计师应当考虑下列因素：

(1)评估的认定层次重大错报风险的重大程度。评估的重大错报风险对财务报表的影响越大，注册会计师需要获取的剩余期间的补充证据越多。

(2)在期中测试的特定控制。例如，对自动化运行的控制，注册会计师很可能测试信息系统一般控制的运行有效性，以获取控制在剩余期间运行有效性的审计证据。

(3)在期中对有关控制运行有效性获取的审计证据的程度。如果注册会计师在期中对有关控制运行有效获取的审计证据比较充分，可以考虑适当减少需要获取的剩余期间的补充证据。

(4)剩余期间的长度。剩余期间越长，注册会计师需要获取的剩余期间的补充证据越多。

(5)在信赖控制的基础上拟减少进一步实质性程序的范围。注册会计师对相关控制的信赖程度越高，通常在信赖控制的基础上拟减少进一步实质性程序的范围就越大。在这种情况下，注册会计师需要获取的剩余期间的补充证据越多。

(6)控制环境。在注册会计师总体上拟信赖控制的前提下，控制环境越薄弱（或把握程度越低），注册会计师需要获取的剩余期间的补充证据越多。

通过测试剩余期间控制的运行有效性或测试被审计单位对控制的监督，注册会计师可以获取补充审计证据。

3. 如何考虑以前审计获取的审计证据

注册会计师在本期审计时也可以适当考虑利用以前审计获取的有关控制运行有效性的

审计证据（内部控制相对稳定）；但注册会计师在利用以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据时需要格外慎重，充分考虑各种因素。

（1）基本思路。考虑拟信赖的以前审计中测试的控制在本期是否发生变化。如果拟信赖以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据，注册会计师应当通过实施询问并结合观察或检查程序，获取这些控制是否已经发生变化的审计证据。

（2）当控制在本期发生变化时注册会计师的做法。如果控制在本期发生变化，注册会计师应当考虑以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据是否与本期审计相关。如果拟信赖的控制自上次测试后已发生变化，注册会计师应当在本期审计中测试这些控制的运行有效性。

（3）当控制在本期未发生变化时注册会计师的做法。如果拟信赖的控制自上次测试后未发生变化，且不属于旨在减轻特别风险的控制，注册会计师应当运用职业判断确定是否在本期审计中测试其运行有效性，以及本次测试与上次测试的时间间隔，但两次测试的时间间隔不得超过两年。

在确定利用以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据是否适当以及再次测试控制的时间间隔时，注册会计师应当考虑相关因素。

如果拟信赖以前审计获取的某些控制运行有效性的审计证据，注册会计师应当在每次审计时从中选取足够数量的控制，测试其运行有效性；不应将所有拟信赖控制的测试集中于某一次审计，而在之后的两次审计中不进行任何测试。

（4）不得依赖以前审计所获取证据的情形。鉴于特别风险的特殊性，对于旨在减轻特别风险的控制，不论该控制在本期是否发生变化，注册会计师都不应依赖以前审计获取的证据，注册会计师应当在每次审计中都测试这类控制。

（四）控制测试的范围

控制测试的范围，是指某项控制活动的测试次数。注册会计师应当设计控制测试，以获取控制在整个拟信赖的期间有效运行的充分、适当的审计证据。

1. 确定控制测试范围需考虑的因素

注册会计师在确定某项控制的测试范围时通常考虑下列因素：

（1）在整个拟信赖的期间，被审计单位执行控制的频率。控制执行的频率越高，控制测试的范围越大。

（2）在所审计期间，注册会计师拟信赖控制运行有效性的时间长度。拟信赖控制运行有效性的时间长度不同，在该时间长度内发生的控制活动次数也不同。注册会计师需要根据拟信赖控制的时间长度确定控制测试的范围。拟信赖期间越长，控制测试的范围越大。

（3）为证实控制能够防止或发现并纠正认定层次重大错报，所需获取审计证据的相关性和可靠性。对审计证据的相关性和可靠性要求越高，控制测试的范围越大。

（4）通过测试与认定相关的其他控制获取的审计证据的范围。针对同一认定，可能存在不同的控制。当针对其他控制获取审计证据的充分性和适当性较高时，测试该控制的范围可适当缩小。

(5)在风险评估时拟信赖控制运行有效性的程度。注册会计师在风险评估时对控制运行有效性的拟信赖程度越高，需要实施控制测试的范围越大。

(6)控制的预期偏差。预期偏差可以用控制未得到执行的预期次数占控制应当得到执行次数的比率加以衡量(也可称为预期偏差率)。控制的预期偏差率越高，需要实施控制测试的范围越大。如果控制的预期偏差率过高，注册会计师应当考虑控制可能不足以将认定层次的重大错报风险降至可接受的低水平，从而针对某一认定实施的控制测试可能是无效的。

2. 对自动化控制的测试范围的特别考虑

除非系统(包括系统使用的表格、文档或其他永久性数据)发生变动，注册会计师通常不需要增加自动化控制的测试范围。

(五)控制测试与了解内部控制的关系

控制测试这一概念需要与"了解内部控制"进行区分。"了解内部控制"包含两层含义：一是评价控制的设计；二是确定控制是否得到执行。"控制测试"的内容是测试控制运行的有效性。测试控制运行的有效性与确定控制是否得到执行所需获取的审计证据是不同的。除非存在某些可以使控制得到一贯运行的自动化控制，注册会计师对控制的了解并不能够代替对控制运行有效性的测试。

两者既有明显的区别，又有较为密切的联系。区别见表 8－3。

表 8－3　了解内部控制与控制测试的区别

区别	内部控制	控制测试
目的不同	(1)评价内部控制的设计是否合理 (2)确定内部控制是否得到执行	测试控制运行的有效性(好不好?)
重点不同	控制得到执行	控制运行的有效性
过程不同	风险评估程序时	进一步审计程序时
证据质量不同	(1)某项控制是否存在(有没有?) (2)被审计单位正在使用(用不用?)	从下面判断控制是否能够在各个不同时点按照既定设计得以一贯执行： (1)控制在所审计期间的不同时点是如何运行的 (2)控制是否得到一贯执行 (3)控制由谁执行 (4)控制以何种方式运行
证据数量不同	(1)只需抽取少量的交易进行检查 (2)观察某几个时点	(1)需要抽取足够数量的交易进行检查 (2)对多个不同时点进行观察

续表

区别	了解内控	控制测试
性质不同(表现为方法和程序不同)	(1)询问被审计单位的人员 (2)观察特定控制的运用 (3)检查文件和报告 (4)穿行测试	(1)询问以获取与内控运行情况相关的信息 (2)观察以获取控制(如职责分离)的运行情况 (3)检查以获取控制的运行情况 (4)穿行测试 (5)重新执行
要求不同	必要程序	必要时或决定测试时

两者的联系如下:

1. 证据的双重性。为评价控制设计和确定控制是否得到执行而实施的某些风险评估程序并非专为控制测试(主要为了解内控)而设计,但可能提供有关控制运行有效性(控制测试)的审计证据。

> 请注意
> 控制测试与了解内部控制的区别和联系。

2. 目的双重性。注册会计师可以考虑在评价控制设计和获取其得到执行的审计证据的同时测试控制运行有效性,以提高审计效率;同时注册会计师应考虑这些审计证据是否足以实现控制测试的目的。

(六)内部控制的评价结果及其对实质性测试的影响

1. 内部控制的评价结果

(1)内部控制评价为低信赖程度时,意味着企业不具备健全、合理的内部控制,或内部控制明显失效,不能及时防止、发现和纠正某项认定中的重要错报的可能性很大。

(2)内部控制评价为中信赖度时,说明企业的内部控制较为良好,但存在一定的缺陷或薄弱环节,在一定程度上可能影响会计记录的真实性和可靠性。

(3)内部控制评价为高信赖程度时,说明企业的内部控制健全、合理,且通过符合性测试证明其能充分发挥作用,可以在相当程度上及时防止、发现和纠正某项认定中的重要错报。

2. 内部控制的评价结果对实质性测试的影响

在审计业务中,注册会计师首先要对被审计单位的内部控制进行了解,如果认为被审计单位的内部控制是有效的,就可以实施对内部控制的测试。审计人员可以据此对被审计单位内部控制在企业管理中是否有效地发挥控制作用进行评价,其评价结果直接影响到审计人员对实质性测试的性质、时间和范围的判断。如果对内部控制的有效性评价为高信赖程度,则证明内部控制是非常有效的,审计人员就可以有针对性地减少实质性测试的范围(但不能取消)以降低审计成本。反之,如果对内部控制的有效性评价为低信赖程度,则认为内部控制不可信赖,此时就应该减少内部控制测试,扩大实质性测试范围,或者完全依赖实质性测试。

需要强调的是，不论内部控制的可信赖程度如何，注册会计师均应对重要账户或交易类别进行实质性测试。

知识拓展　内部控制、控制测试、实质性测试关系流程图

了解内部控制、控制测试、实质性测试关系流程图见图8－2。

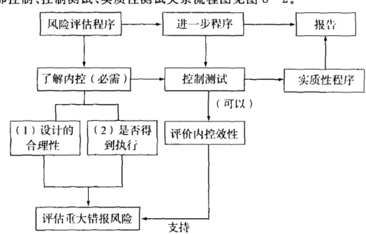


图8－2　内部控制、控制测试、实质性测试关系流程图

注册会计师可以针对被审计单位内部控制的了解和测试中发现的问题向被审计单位的管理层提交管理建议书。所谓管理建议书，是指注册会计师针对审计过程中注意到的、可能导致被审计单位财务报表产生重大错报的内部控制重大缺陷提出的书面建议。

管理建议书提及的内部控制重大缺陷，仅为审计人员在审计过程中注意到的，并非内部控制可能存在的全部缺陷。管理建议书不应被视为审计人员对被审计单位内部控制整体发表的审计意见，所提建议不具有强制性和公证性，也不能减轻或免除被审计单位管理层建立健全内部控制的责任。审计人员出具管理建议书，不影响其应当发表的审计意见。

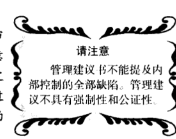
管理建议书范文见例8－4。

【例8－4】

管理建议书

ABC有限责任公司管理当局：

我们接受委托，对贵公司2002年度的会计报表进行审计。我们的责任是根据我们的审计，对会计报表发表审计意见。我们提供的这份管理建议书，不在审计业务约定书约定项目之内，而是基于我们为贵公司服务的目的，根据审计过程中发现的内部控制问题而提出的。因为我们主要从事的



是对贵公司年度会计报表的审计，所实施的审计范围是有限的，不可能全面了解贵公司所有的内部控制，所以，管理建议书包括的内部控制重大缺陷仅是我们注意到的，不应被视为对内部控制发表的鉴证意见，所提建议不具有强制性和公证性。

在审计过程中，我们了解到贵公司内部控制中有关会计制度、会计工作机构和人员职责、财产管理制度、内部审计制度等有关方面的情况，并做了分析研究。我们认为，贵公司现有的内部控制制度总体上还是较薄弱的，有的方面还存在较严重的问题。现将我们发现的内部控制方面的某些问题及改进建议提供给你们，希望能引起你们的注意，以便完善内部控制制度。

一、关于会计制度方面问题的评价及建议

贵公司的会计核算基本上能够反映经济业务，基本上遵守了国家有关会计制度的规定，会计凭证及账务处理等方面基本符合有关要求。但在审计中，我们也发现了下列问题：

1. 会计科目设置欠妥

贵公司目前设置的会计科目，主要是根据自身管理要求建立的，与我国企业会计制度的科目设置要求有一定距离。

根据我国企业会计制度的规定，设置会计科目时，应符合会计制度的统一要求，只有会计制度中没有要求的科目，企业才可依据自身特点和管理需要设置。建议贵公司对照我国企业会计制度的规定，对原有会计科目做必要的调整。

2. 会计凭证不全

贵公司在发生销售退回时，只是填制退货发票，退款时没有取得对方的收款收据，会计人员根据退货发票进行了相应的会计处理。

我国会计制度对这一内容已做了明确规定，对这一做法的不当性，我们已向有关人员提出，他们愿意考虑我们的意见。

3. 银行存款清查不及时

贵公司的银行存款账与银行对账单不按月核对并编制银行存款余额调节表。经查询，由于没有按月编制银行存款余额调节表，公司财务部不能及时了解未达账项，在一定程度上影响了财务分析工作。

二、会计工作机构、人员职责及内部稽核制度

贵公司会计机械设置不够健全，会计人员职责规定也不够明确。会计人员数量较少，每个人要承担多种责任，对于凭证的复核工作做得不仔细。在审计过程中，发现多笔凭证无复核人的签章。我们认为，凭证是记录企业生产经营业务的基本资料，凭证的审核工作是进行会计核算的基本内容，建议贵公司予以重视。

三、资产管理制度

1. 存货管理薄弱

贵公司存货占流动资产的额度过大。公司流动资产共400万元，其中存货约占80%，应当成为资产管理的重点。

我们建议贵公司应注意以下几个方面的工作：

(1)认真做好存货的定期盘点工作。贵公司自上一会计年度终了对存货进行了清查，至

今未再进行过盘点。公司的存货账与我们审计过程中的抽查结果出现较大差异。我们认为，只有及时获得存货的实存情况，才能加强对存货的管理，并及时处理有关问题。

(2)积极处理积压产品。贵公司目前产成品占用达160万元，占全部存货的50%，为了加强流动资产的周转，减少仓库成本和利息支出，建议公司加强市场预测，及时进行产品的摊销和处理。

建议贵公司建立一个专门的市场预测部门，通过对近期、长期的市场情况进行分析预测，控制公司的生产及销售，以求得对存货成本的控制。

2. 固定资产管理混乱

(1)固定资产管理制度不健全。贵公司固定资产一般是根据实际需要购建的，对在用及未用固定资产的管理也没有明确的制度规定。我们认为，贵公司固定资产种类较多、价值较大，固定资产管理制度不健全，对固定资产的管理和使用均有不良影响。建议贵公司尽快建立固定资产购建预算制度、固定资产实物管理制度。

(2)固定资产价值确定不及时。贵公司自开始投入固定资产，直至进入生产期后，固定资产一直按估价入账。我们认为，贵公司的固定资产应按原价入账。作为投资的固定资产，应按投资时各方认定的价格入账；公司购入的固定资产，应按照原始价值计算入账。因此，贵公司对于已明确单价的固定资产，应及时进行账面调整。

(3)固定资产计提折旧的起始时间有误。贵公司从开始投入固定资产至今，一直按投入当月计提固定资产折旧。按规定，固定资产投入当月应不计提折旧，报废当月照提折旧。建议贵公司对固定资产折旧账进行调整。

四、内部审计名存实亡

贵公司已经建立了内部审计机构和制度，但在成立后，内部审计机构没有真正开展内部审计工作。我们认为，贵公司内部审计机构存在的主要问题是：人员配备比较薄弱，审计工作的组织不合理，一些管理部门的配合存在问题等。

我们建议贵公司做好以下几个方面的工作：

1. 明确内部审计部门的职责范围，明确各部门的相互关系，明确内部审计的性质，使各部门对内部审计部门的工作予以支持。

2. 目前内部审计处只有一个人，难以开展工作。贵公司应为审计处充实1～2名从事过审计工作的人员，并进行必要的培训。

对于上述内部控制问题，我们已经与有关管理部和人员交换过意见，他们已经确认上述问题的真实性。

本管理建议书只提供给贵公司。另外，我们是接受贵公司董事会的委托进行审计工作，根据他们的要求，请将管理建议书内容转达给他们。因使用管理建议书不当造成的后果，由贵公司负责，与注册会计师及其所在会计师事务所无关。

××××会计师事务所(公章)中国注册会计师：×××

(地址)××××年×月×日

掌握实质性测试的方法及应用

实质性测试与控制测试共同构成进一步审计程序，其目的是为取得审计人员赖以做出审计结论的足够的审计证据。实质性测试通常采用抽样方式进行，其抽样的规模需根据内部控制的评价和控制测试的结果来确定。

一、实质性测试的含义、内容和实施程序

（一）实质性测试的含义及内容

实质性测试是指注册会计师针对评估的重大错报风险实施的直接用以发现认定层次重大错报的审计程序。注册会计师应当针对评估的重大错报风险设计和实施实质性程序，以发现认定层次的重大错报。

> **请注意**
> 细节测试与实质性分析程序的目的不同。

实质性测试包括对各类交易、账户余额、列报的细节测试以及实质性分析程序。细节测试，是对各类交易、账户余额、列报的具体细节进行实质性测试，目的在于直接识别财务报表认定是否存在错报。用作实质性程序的分析程序称为实质性分析程序，目的在于更为直接地发现重大错报，比细节测试更为有效地将认定层次的检查风险降至可接受的水平。细节测试和实质性分析程序都是审计的必经程序。

（二）实质性测试的实施程序

注册会计师实施的实质性测试应当包括下列与财务报表编制完成阶段相关的审计程序：①将财务报表与其所依据的会计记录相核对；②检查财务报表编制过程中做出的重大会计分录和其他会计调整。注册会计师对会计分录和其他会计调整检查的性质和范围，取决于被审计单位财务报告过程的性质和复杂程度以及由此产生的重大错报风险。由于注册会计师对重大错报风险的评估是一种判断，可能无法充分识别所有的重大错报风险，并且由于内部控制存在固有局限性，无论评估的重大错报风险结果如何，注册会计师都应当针对所有重大的各类交易、账户余额、列报实施实质性程序。

（三）针对特别风险实施的实质性测试

如果认为评估的认定层次重大错报风险是特别风险，注册会计师应当专门针对该风险实施实质性程序。为应对特别风险需要获取具有高度相关性和可靠性的审计证据，仅实施实质性分析程序不足以获取有关特别风险的充分、适当的审计证据。

二、实质性测试的性质

（一）实质性测试的性质的含义

实质性程序的性质，是指实质性程序的类型及其组合。前已述及，实质性程序的两种基本类型包括细节测试和实质性分析程序。

（二）细节测试和实质性分析程序的适用性

由于细节测试和实质性分析程序的目的和技术手段存在一定差异，因此各自有不同的适用领域。注册会计师应当根据各类交易、账户余额、列报的性质选择实质性程序的类型。细节测试适用于对各类交易、账户余额、列报认定的测试，尤其是对存在或发生、计价认定的测试；对在一段时期内存在可预期关系的大量交易，注册会计师可以考虑实施实质性分析程序。

（三）细节测试的方向

对于细节测试，注册会计师应当针对评估的风险设计细节测试，获取充分、适当的审计证据，以达到认定层次所计划的保证水平。注册会计师需要根据不同的认定层次的重大错报风险设计有针对性的细节测试。在针对存在或发生认定设计细节测试时，注册会计师应当选择包含在财务报表金额中的项目，并获取相关审计证据；在针对完整性认定设计细节测试时，注册会计师应当选择有证据表明应包含在财务报表金额中的项目，并调查这些项目是否确实包括在内。

（四）设计实质性分析程序时考虑的因素

注册会计师在设计实质性分析程序时应当考虑的因素包括：①对特定认定使用实质性分析程序的适当性；②对已记录的金额或比率做出预期时，所依据的内部或外部数据的可靠性；③做出预期的准确程度是否足以在计划的保证水平上识别重大错报；④已记录金额与预期值之间可接受的差异额。考虑到数据及分析的可靠性，当实施实质性分析程序时，如果使用被审计单位编制的信息，注册会计师应当考虑测试与信息编制相关的控制，以及这些信息是否在本期或前期已经过审计。

三、实质性测试的时间

由于实质性程序的目的在于更直接地发现重大错报，在期中实施实质性程序时更需要考虑其成本效益的权衡；对于以前审计中通过实质性程序获取的审计证据，则采取了更加慎重的态度和更严格的限制。

（一）如何考虑是否在期中实施实质性测试

注册会计师在考虑是否在期中实施实质性程序时应当考虑下列有关因素：控制环境和

其他相关的控制；实施审计程序所需信息在期中之后的可获得性；实质性程序的目标；评估的重大错报风险；各类交易或账户余额以及相关认定的性质；针对剩余期间，能否通过实施实质性程序或将实质性程序与控制测试相结合，降低期末存在错报而未被发现的风险。

（二）如何考虑期中审计证据

如果在期中实施了实质性程序，注册会计师应当针对剩余期间实施进一步的实质性程序，或将实质性程序和控制测试结合使用，以将期中测试得出的结论合理延伸至期末。在如何将期中实施的实质性程序得出的结论合理延伸至期末时，注册会计师有两种选择：其一是针对剩余期间实施进一步的实质性程序；其二是将实质性程序和控制测试结合使用。

（三）如何考虑以前审计获取的审计证据

在以前审计中实施实质性程序获取的审计证据，通常对本期只有很弱的证据效力或没有证据效力，不足以应对本期的重大错报风险。只有当以前获取的审计证据及其相关事项未发生重大变动时（例如，以前审计通过实质性程序测试过的某项诉讼在本期没有任何实质性进展），以前获取的审计证据才可能用作本期的有效审计证据。

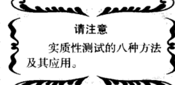
四、实质性测试的范围

在确定实质性程序的范围时，注册会计师应当考虑评估的认定层次重大错报风险和实施控制测试的结果。注册会计师评估的认定层次的重大错报风险越高，需要实施实质性程序的范围越广。如果对控制测试结果不满意，注册会计师应当考虑扩大实质性程序的范围。

在设计细节测试时，注册会计师除了从样本量的角度考虑测试范围外，还要考虑选样方法的有效性等因素。例如，从总体中选取大额或异常项目，而不是进行代表性抽样或分层抽样。

实质性分析程序的范围有两层含义。第一层含义是对什么层次上的数据进行分析。注册会计师可以选择在高度汇总的财务数据层次进行分析，也可以根据重大错报风险的性质和水平调整分析层次。例如，按照不同产品线、不同季节或月份、不同经营地点或存货存放地点等实施实质性分析程序。第二层含义是需要对什么幅度或性质的偏差展开进一步调查。实施分析程序可能发现偏差，但并非所有的偏差都需要展开进一步调查。可容忍或可接受的偏差（即预期偏差）越大，作为实质性分析程序一部分的进一步调查的范围就越小。于是确定适当的预期偏差幅度同样属于实质性分析程序的范畴。因此，在设计实质性分析程序时，注册会计师应当确定已记录金额与预期值之间可接受的差异额。在确定该差异额时，注册会计师应当主要考虑各类交易、账户余额、列报及相关认定的重要性和计划的保证水平。

五、实质性测试的方法及应用



实质性测试的方法就是收集审计证据的方法，这些方法的运用就是收集审计证据的基本程序。因此，《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第二十四条规定：注册会计师可以采用检查记录或文件、检查有形资产、观察、询

问、函证、重新计算重新执行、分析程序等审计程序获取审计证据。从这些审计程序来看，实质性测试可以采用的方法有检查、监盘、观察、询问、函证、计算、重新执行、分析性复核。

（一）检查

检查就是对记录和文件进行审查，是注册会计师对被审计单位内部或外部生成的，以纸质、电子或其他介质形式存在的记录或文件进行审查。检查记录或文件的目的是对财务报表所包含或应包含的信息进行验证。

检查包括注册会计师对被审计单位的会计记录和其他书面文件可靠程度的审阅与复核。

1. 审阅

审阅是指审计人员审查和翻阅会计凭证、账簿和报表，以及计划、决策方案、合同、会议记录等书面资料，借以查明书面资料及其反映的经济活动的真实性、合规性，从中发现错弊或疑点，并收集审计证据的方法。它广泛用于财政财务收支的合规性审计和财务会计报表的真实性审计。

（1）审阅原始凭证

审阅原始凭证主要是审阅原始凭证的格式和内容。审阅原始凭证的格式，主要是审阅原始凭证的各要素（抬头、日期、填制单位、品名、规格、数量、单价、金额等）是否齐全、真实、规范。重点关注：原始凭证的编号是否连续；是否加盖填制单位的公章或注明其名称、地址；是否有经手人和业务负责人的签字；摘要栏的字迹是否清楚，计算是否正确，有无刮擦、涂改或伪造的痕迹；发票性质是否符合要求，有无以资金往来发票替代结算票据；使用过期或作废票据等。

审阅原始凭证的内容，主要是以法律、法规、政策和制度等作为审计标准，审阅原始凭证所反映的经济业务是否真实合法合规。重点关注：经济业务是否符合被审计单位的实际情况；是否符合有关法律法规的具体规定；入账时是否经过了必要的审批程序，符合有关会计制度、会计准则的规定。

（2）审阅记账凭证

对记账凭证的审阅与审阅原始凭证的要求基本相同，主要是审阅记账凭证的格式和内容。审阅记账凭证的格式主要是审阅记账凭证的各要素（抬头、日期、填制人员、摘要、借贷方向、金额、记账凭证编号等）是否齐全、真实、规范。重点关注的内容有：记账凭证的制单人员与复核人员是否签名，有无无人负责的记账凭证；记账凭证的编号是否连续，断号记账凭证的去向。

审阅记账凭证的内容主要是：审阅记账凭证是否附有合法的、具有足够证明力的原始凭证；所附原始凭证的张数与记录数量、摘要内容是否一致，有无以自制原始凭证替代外来原始凭证、以复印件替代原始凭证的情况；记账凭证的记载是否符合会计制度的规定，所记账户和会计分录是否正确，有无错用账户或记错方向，或利用会计处理弄虚作假等舞弊行为。

（3）审阅会计账簿

对会计账簿的审阅主要包括对会计账簿格式的审阅和对会计账簿内容的审阅两个方

面。对会计账簿格式的审阅主要是：审阅会计账簿反映的各项记录登记是否规范和完备；业务摘要、对应科目是否齐全；是否按照规定的方法更正记账错误，有无刮擦、涂改等痕迹；会计账簿的启用手续、使用记录和交接记录是否完整合规。

对会计账簿内容的审阅主要是：审阅会计账簿记录反映的内容是否真实、合法。账户对应关系是否与记账凭证（科目汇总表）一致，是否符合会计制度的要求；明细记录的内容是否与记账凭证一致，有无错误舞弊。

需要说明的是，由于日记账、明细分类账和会计台账、会计备查簿等会计账簿的记录较为详细，通过审阅能够且易于发现问题，特别是检查现金收支、结算业务、债权债务和各种费用支出明细账时，更适宜采用审阅检查。而总分类账等会计账簿由于记录不详细，用审阅检查的意义不大。

（4）审阅会计报表

对会计报表的审阅主要包括对会计报表格式的审阅和对会计报表内容的审阅两个方面。对会计报表格式的审阅主要是：审阅会计报表是否按照会计制度和其他财务制度规定的要求编制；编制手续是否完备，有无编制人员和审核人员的签章。

对会计报表内容的审阅主要是：审阅报表项目是否完整；各相关项目的对应和钩稽关系是否正确，相关数据是否一致，有无异常变化情况；会计报表是否平衡；报表说明或附注是否对应予揭示的重大问题做了充分披露。

对会计报表的审阅是审计实施阶段一项非常重要而又复杂的工作。在会计报表审阅过程中，会计人员应履行必要的审阅程序，保持应有的职业谨慎，获取充分、适当的证据，以发现可能存在的导致会计报表发生重大错报的情况。

一般情况下，对会计报表的审阅程序主要包括以下环节：了解被审计单位及其行业的情况；审阅被审计单位采用的会计准则、会计制度及行业惯例；了解被审计单位的会计系统，特别是确认、计量和报告等环节的程序和具体执行；审阅、查询会计报表中所有重要的认定。分析、发现异常报表项目、异常报表对应关系；审阅会计报表是否遵循了所指明的编制依据或基础；获取并审阅被审计单位的承诺，被审计单位重大的、可能对会计报表编制产生影响的会议、决定的纪要；就会计报表审阅检查中发现的疑问查询被审计单位的有关单位和人员。

审计人员审阅会计报表应保持的必要的职业谨慎主要是指：审计人员如果认为会计报表可能存在重大错报、应继续实施支持该结论的必要的审计程序；审计人员应当关注可能引起本期会计报表调整、披露的期后事项。

审计实践中，审计人员审阅的会计报表在很多情况下是较为复杂的合并会计报表。较之对一般会计报表的审阅，审计人员对合并会计报表的审阅要重点关注以下几个方面的内容：①在审阅合并会计报表各成员单位的个别会计报表的基础上，对被审计单位合并报表的底稿、抵消分录和其他合并资料进行审阅和分析；②对被审计单位合并范围的披露情况进行审阅；③对合并会计报表各成员单位的会计报表决算日、会计期间的一致性进行审阅；④对合并会计报表各成员单位采用的会计制度、会计政策的一致性进行审阅；⑤对合并会计报表各成员单位的长期投资及收益确认进行审阅；⑥对合并会计报表各成员单位的收入、支出等

关联交易进行审阅;⑦对合并会计报表中的外币折算业务的方法和结果进行审阅;⑧对合并会计报表中的少数股东权益和收益进行审阅。

(5)审阅其他书面资料

对其他书面资料的审阅主要是通过审阅被审计单位的计划、预算资料、合同资料、业务规范、规章制度和其他有关资料,来进一步地收集审计证据,同时验算和确认相关会计资料的真实性、合法性。对其他书面资料的审阅重点是关注其来源是否可靠、数据计算是否正确、业务内容是否合法等。实际工作中,对其他书面资料的审阅与对会计资料的审阅应相辅相成地进行。

2. 核对

核对就是指将书面资料的相关记录之间,或是书面资料的记录与实物之间,进行相互核实查对以验证其是否相符的一种审计技术方法。核对法亦是审计技术方法中,较为重要的技术方法。按照复式记账的原理核算的结果,资料之间会形成一种相互制约关系,若被查单位的有关人员,存在无意的工作差错或是故意的舞弊行为,都会使形成的制约关系失去平衡。因此,通过对相关资料之间的相互核对,就能发现可能存在的种种问题。

核对法作为一种审计技术,证实有关资料之间是否相符是有限度的,即使双方相符,有时并不说明反映经济活动是正确的。它仅能查明审计目标的技术性正确,并不能证实审计目标在内容上真实、合法、有效。在采用核对法时,必须结合相应的其他审计技术,才能达到有关审计目标的要求。

核对法的特点是简便易行,适用性广。其优点是比较容易发现问题,缺点是比较费时。具体来说,核对法包括会计资料之间、会计资料与其他资料及有关资料记录与实物之间的核对等内容。

(1)会计资料间的相互核对

①证证核对。证证核对是指会计凭证之间的核对。它是核对法最重要的环节。其工作量最大,过程也比较复杂。由于会计凭证有很多种类,所以证证核对,也就包括很多方面的内容,包括原始凭证与相关原始凭证、原始凭证同原始凭证汇总表、记账凭证同原始凭证以及记账凭证同汇总凭证之间的核对,主要根据其所列要素,核对其内容、数量、日期、单价、金额、借贷方向等是否相符。

在核对记账凭证与所附原始凭证时需注意两点:

其一是核对证与证之间的有关业务内容是否一致,包括经济业务的内容摘要、数量、单价、金额合计等。

其二是核对记账凭证上载明的所附凭证张数与实际张数是否相符。还应该对汇总记账凭证与分录记账凭证合计,看二者是否相符;核对记账凭证与原始凭证,因为记账凭证是根据原始凭证编制的,所以记账凭证上的有关内容必须与所附的原始凭证上的内容一致。有些业务的原始凭证没有错弊,而在编制记账凭证时出现了错弊,对此可通过核对记账凭证与原始凭证是否相符来查实。

具体操作技巧:

第一,将记账凭证注明的所附原始凭证份数与所附的实际份数进行核对,以检查有无不

相符的会计错弊。

第二，将记账凭证上所有的会计科目与原始凭证上所反映的业务内容相核对，检查有无错用会计科目或故意挤占成本截留收入等会计错弊。

第三，将记账凭证上所反映的金额与所属原始凭证上的金额合计数相核对，检查金额数是否相符，从中发现会计舞弊问题或因工作失误而造成的会计错误。

第四，将记账凭证上的制证日期与原始凭证上的日期相核对，检查有无二者相距太远的情况。如某张付款凭证上的日期与支票存根和发票上的日期相距几个月甚至更长，说明该单位在支票管理上存在问题；又如某张收款凭证上的日期与所附收取现金收据上的日期相距几个月甚至更长，可能是出纳员在一定时期将该笔现金挪用了，应进一步检查。

除结账和更改错误的记账凭证外，其他所有的记账凭证必须附有原始凭证。在核对凭证时，应注意检查有无应附而未附原始凭证的记账凭证。如发现应附而未附原始凭证的记账凭证，应检查其原因，是否为虚记该项业务的问题。例如，付款凭证后未附原始凭证，应进一步检查其是否属于凭空付款进行贪污的问题。

汇总记账凭证是根据一定时期内的记账凭证，按照一定标准汇总编制，并用以登记总分类账的记账凭证。所以，汇总记账凭证与记账凭证存在着直接的对应关系。通过二者核对，可发现有无不相符或在此环节进行舞弊的问题。如在编制汇总付款凭证时，进行多汇总，即汇总付款凭证上的金额大于各付款凭证的合计数从而贪污其差额。

科目汇总表也称记账凭证汇总表，它是根据记账凭证定期汇总编制、列示有关总分类账户的本期发生额并据以登记总分类账的一种汇总凭证。科目汇总表与记账凭证也存在着直接的对应关系，在编制科目汇总表时，也可能出现或多或少的会计错弊，所以也应将二者进行核对以查证有无会计错弊。

进行汇总记账凭证与记账凭证、科目汇总表与记账凭证的核对，基本上是按照编制汇总记账凭证和科目汇总表的方法，根据已审阅无误的记账凭证进行编制，然后将查证人员编制的汇总记账凭证和科目汇总表与原汇总记账凭证或科目汇总表相对照，检查其是否一致，如不一致，一般说明被查单位在这个环节存在会计错弊。

进行证证核对，不是盲目地核对，而是在审阅某账户或其他会计资料时发现了疑点或线索，或者为了搞清某些问题而对特定科目的账簿进行核对。如进行“库存商品”和“主营业务收入”明细账的核对，一般是根据查证工作方案中有关要查证产品销售是否真实、合理、正确的内容或其他查证过程中发现被查单位有隐瞒销售收入问题的疑点后进行的。

②账证核对。根据记账凭证或汇总记账凭证，核对总分类账、明细分类账，查明账证是否相符，应看其内容、日期、金额、科目名称、借贷方向等是否相符。

一切账户都是根据会计凭证登记的。明细分类账根据记账凭证登记总分类账大多根据凭证汇总登记彼此应当完全相符。所以会计账簿与会计凭证就发生了直接的对应关系。通过会计账簿与会计凭证二者核对，可发现并查证有无多记、少记、重记、漏记、错记等会计错弊。

进行账证核对，一般采用逆查法，即在审阅有关账户记录时，如对某笔业务产生怀疑可将其与记账凭证及原始凭证进行核对，从而证实有无会计错弊。如在审阅现金或银行存款

日记账时，发现某笔付款金额较大，摘要说明模糊甚至未填写内容，可以根据日记账中所说明的该笔业务的日期、凭证号码，找出该记账凭证和原始凭证，将二者进行核对，核查分析其有无不相符或业务内容不合法的问题。通过几次或几笔账证核对后，如发现被查单位的会计错弊较多或性质严重，必要时，应对某时期内的所有业务的账证进行一次全面、细致的核对，以便把会计错弊彻底查清楚。

③账账核对。账账核对是指将有关的账簿记录相互进行核对。主要核对总分类账期末余额与所属明细分类账期末余额之和是否相符，总分类账本期发生额、期初余额与其所属明细分类账本期发生额之和、期初余额之和是否分别相符，以及核对总分类账、明细分类账与日记账有关记录。

总账余额与所属明细账余额之和必须相符，余额方向必须一致，所有资产总账余额与所有负债与权益总账余额之和必须相符，方向必须一致。通过对存在必然联系的几个或几个科目之间的相互核对，可发现有无会计错弊的存在。例如，“库存商品”明细账与“主营业务收入”明细账对于库存商品销售业务存在着双方记录的对应关系，通过“库存商品”明细账与“主营业务收入”明细账核对，可发现被查单位有无隐瞒主营业务收入的会计舞弊行为。有的企业为了压低销售收入、压低利润额以达到少纳销售环节流转税、所得税或其他税款的目的，将自产自用产品的业务不作销售处理，即本应借记“管理费用”、“在建工程”科目（或其他有关科目），贷记“主营业务收入”和“应交税费——应交增值税”科目的会计业务，却做了借记“管理费用”、“在建工程”科目（或其他有关科目），贷记“库存商品”科目的账目处理。还有的企业未将以物易物的销售业务做销售处理，即本应借记“周转材料——低值易耗品”科目（或其他有关科目），贷记“主营业务收入”和“应交税费——应交增值税”科目，却做了借记“周转材料——低值易耗品”科目，贷记“库存商品”科目的账务处理。这样，本应增加库存商品销售收入的款项，未在销售账上反映出来，直接减少了库存商品成本（减少库存商品本应在结转销售成本时作），压低了销售利润，偷漏了应缴税款。这样的问题反映在“库存商品”明细账和“主营业务收入”明细账中，即二者失去了对应关系。因为库存商品减少（出库）只有两种情况：一种是销售；另一种是非销售，如损失、盘亏等。对于库存商品的销售业务，应在“库存商品”明细账和“主营业务收入”明细账中同时登记（采用定期结转销售成本的企业应在“库存商品”明细账中登记由于销售而减少的库存商品数量）。如果发生前述会计弊端，就使得“库存商品”明细账中有数量减少的记录（有时为了掩盖问题，也将金额冲减，做非销售情况处理），而在“主营业务收入”明细账中未作记录。为了搞清该业务是销售业务，还是非销售业务，应在“库存商品”和“主营业务收入”明细账核对不相符合，找出反映该业务的会计凭证，进行账证核对，以查证问题。

进行账账核对，需将发生对应关系账簿中的业务逐笔逐项进行核对。不仅要核对金额、数量、日期、业务内容是否相符，还要核查分析共同反映的经济业务是否合理、合法、是否在表面相符的情况下隐藏着营私舞弊行为。

④账表核对。账表核对是将报表与有关的账簿记录相核对。核对总分类账、明细分类账与各报表的相关项目数据是否一致，查明账表是否相符。

账表核对的重点是对账、表所反映的金额进行核对，通过账表核对，可以发现或查证账

表不符或虽相符却不合理、不合法的会计错弊。如在编制会计报表时，将来自会计账簿中的某个或某些数字填错，造成账表不符。这种情况如果出现在资产负债表编制过程中，则造成了资产与负债权益总额不等，一般编表人员就会以此为线索进行账表核对，查出错误。这种情况如果出现在利润表的编制过程中，则会导致利润额的虚增虚减，但不会像在资产负债表中那样出现不平衡，所以在查证中一般不易发现疑点。因此，有些公司为了欺骗上级或主管部门，多报或少报利润额，往往在编制利润表时，多写或少写某个或某些数字。此类问题通过账表核对即可查证出来，但是不易引起注意。所以，审计人员审阅、调查有关会计资料或有关情况时，应注意寻找被审计单位有无账表不符的疑点。有时账表虽然是相符的，但也存在一定问题。如某单位为了调高或调低利润，便在计算销售成本上做文章；为了提高或压低销售成本，故意虚增虚减库存商品；为了达到调节库存商品的目的，在账上虚设待处理财产损益，并据此填制资产负债表中的"待处理流动资产损失"或"待处理固定资产净损失"项目，账表虽然相符，但该项目或账户所反映的内容是虚假的，因此在进行查证时应通过账证、证证、账表三者之间的核对发现并查证问题。

进行账表核对，必须熟悉账与表中的哪些项目或内容发生直接或间接的对应钩稽关系。例如，"库存现金"、"银行存款"、"其他货币资金"账户余额与资产负债表中的货币资金项目有直接的对应关系。又如，对于商业企业来说，库存商品应根据其采用进价核算制还是售价核算制来决定账表中相应项目有怎样的对应关系。如采用进价金额核算制，则"库存商品"账户余额与资产负债表中的"库存商品"科目就有着直接的对应关系；如采用售价金额核算制，则"库存商品"账户余额与资产负债表中的"库存商品"科目之间就有着间接的对应关系，即"库存商品"余额减去"商品进销差价"账户余额后的差额应为资产负债表中"库存商品"科目的金额。类似这种情况，在账表对应关系中还有很多。因此在进行账表核对时，应根据账表项目的不同内容，确定其存在怎样的对应关系，由此来决定核对工作应当如何进行。

⑤表表核对。表表核对是指报表之间的核对。包括不同报表中具有钩稽关系项目的核对，如本期报表期初余额与上期报表期末余额核对，资产负债表中的"未分配利润"与利润分配表中的"未分配利润"项目核对等，另外包括同一报表中有关项目的核对，如核对资产负债资产总额与负债、所有者权益数额之和是否一致等。表表核对的重点是核对本期报表与上期报表之间有关项目是否相符，如资产负债表的年初数是否根据上年决算批准后的期末数填列，二者数额是否相符；核对静态报表与动态报表之间有关项目是否相符，如资产负债表中流动负债的未付利润数额是否与利润分配表中可分配利润的应付利润数额相符，资产负债表中所有者权益的未分配利润数额是否与利润分配表中未分配利润数额相符；核对主表与附表的有关项目是否相符，如利润表中的主营业务收入、主营业务税金及附加等项目的数额是否与"营业利润"明细表中的主营业务收入、主营业务税金及附加等项目的数额相符。

通过表表核对，可检查各报表之间有无不正常关系，应该存在的钩稽对应关系是否存在，依此检查被查单位有无会计错弊，也可据以分析评价被查单位的经营与财务状况。例如，将利润表与利润分配表进行核对，以分析检查两表的"利润总额"项目的金额是否相符。如果不相符，应进一步进行账表核对，检查其究竟是编错表的会计错误，抑或是故意搞错以达到某种不良目的的会计舞弊行为。

(2)会计资料与其他资料的核对

①核对账单。核对账单是指将有关账面记录与第三方的对账单进行核对，查明是否相一致。如将单位的银行存款日记账同银行提供的对账单进行核对，将应收应付账款与外来的对账单进行核对等。

②核对其他原始记录。这是指注册会计师将会计资料同其他原始记录进行相互核对，查明有无问题。这些重要的原始记录包括核准执行某项业务的文件、生产记录、实物的入库记录、出门证、出车记录、托运记录、职工名册、职工调动记录、考勤记录及有关人员的信函等。

(3)有关资料记录与实物的核对

会计报表或账目反映的有关财产物资的存在性是财产所有者普遍关心的问题。因此，核对账面上的记录与实物之间是否相符，是核对的一项重要内容。核对时，审计人员应将有关盘点资料同其账面记录进行核对，或是将审计时实地盘点获得的结果同其账面记录核对。通过以上核对，发现其中差异所在。往往有些差异还需要进一步审查。如需再进行审查的，审计人员应分析判断产生差异的原因及后果，然后确定需要采用的检查方法并实施更深程度的审查。

核对法应用中应注意以下问题：

核对法是对各种书面资料之间是否一致以及书面资料的记录与实物之间是否一致的验证。在具体进行核对时，可以由两个人一起进行，也可由一个人单独进行。由两个人进行核对时，一般是一个人念，另一个对，这样便于提高核对效率，但缺点在于常会因看错、念错或听错而影响核对结果；由一个人进行核对时，虽出错的可能性小些，且便于发现问题，但效率低。因此，在核对方式上，应根据具体情况做出恰当选择。在具体运用核对法时，需要特别注意以下各点：

(1)核对前，审计人员应对用来进行核对的各种书面资料本身的可靠性予以认可，否则核对后获取的审计证据资料将是不可靠的。故通常需要结合其他检查方法来运用核对方法。但是，如果用来核对的资料分别来自不同的渠道，则也可直接进行核对。

(2)核对内容应全面。进行核对虽用不着高深的知识，但粗心往往会酿成大错。故不仅要求审计人员在核对时不遗漏任一细节，更重要的是，核对的内容一定要全面，避免轻易下结论。例如银行存款账目与银行对账单的核对，不能只对余额，更重要的是核对发生额。因为只有通过核对发生额才可能发现隐藏的问题，如出借账户、贪污公款或挪用公款等。

(3)采用核对法时要正确运用核对标记。核对应运用一定的符号，即核对标记，以便能识别哪些内容已经对过，或者核对了几次，或者有无疑问等。核对标记是对经过审核的资料所作的标志，表明这些账目已经查过，以免重复或遗漏，并可通过不同的标记来总结核对结果和表示审计人员的责任。审计中通常应用三种核对标记：

①对账标记。它是核对过程中对每笔账目所作的标记，可使用铅笔记在被查资料数字的右边，要保证整齐明显。一般对核对结果正确的作“√”记号；错误的作“×”记号；有疑问的作“?”；“!”表示已经查证；“O”表示已核对二次或表示该账已核；“∧”表示某项意见需修正后方能接受等。

②小标记。通常是使用审计人的签名或姓名缩小刻制成的小戳，加盖于凭证单据上，表示账证相符和由某人负责审查完毕。

③查讫戳记。通常是使用刻有审计组织和“查讫”字样的图章，加盖于报表的右下方和各类分类账、出纳账的期末合计数之下，表示账表已经查讫。

(4)对核对中发现的差异、疑点和线索，应加以记载并做出分析，以便进一步澄清有关问题。

(5)核对方式可根据具体情况确定。但最好由一个人进行核对，以防产生差错。

(二)监盘与调节

《中国注册会计师审计准则第1301号——审计证据》第二十四条所说的检查有形资产就是指注册会计师对资产实物进行审查，其实质就是传统意义上对被审计单位存货、现金、有价证券、应收票据和固定资产等的盘点和调节。

盘点分为直接盘点法和监督盘点法两种。直接盘点法是由审计人员亲自到现场盘点实物，证实书面资料同有关的财产物资是否相符的方法。如果相符，可以认为资料真实。这种方法一般只对数量较小的财产物资，如稀缺金属、珍宝、贵重文物才予以采用。监督盘点法是审计人员在现场监督经办人和主管人盘点，借以证实书面资料和实物是否相符的方法，一般用于数量较大的实物，如厂房、机器设备、材料、商品、用具等。

盘点法只能为存货、现金、有价证券、应收票据和固定资产等的存在性提供可靠的审计证据，但不一定能够为权利和义务或计价认定提供可靠的审计证据。

调节法是指由于被查单位报告日数据和盘点日数据存在差异或由于被查项目存在未达账项时，通过对某些因素进行增减调节，来验证报告日数据账实是否一致的一种方法。采用调节法的原因是报告日与盘点日不一致。调节法通常用来审查银行存款和存货的结存情况。另外，调节法不是一种独立的方法，通常需要与盘点法结合使用。

根据所要证实的情况，调节法分为两种：

一种是用于调节银行存款。由于有些经济业务虽已发生，但尚未到达被审计单位或关联单位，因而被审计单位账面资料同关联单位寄来的资料不符，需要调节，使这些未达账目计入账内，并核查是否确属被审计单位占有。如被审计单位已经编制调节表，审计人员可用核对法加以证实；如被审计单位尚未编制调节表，则可由审计人员利用调节法予以编制。例如，编表时，应先取得银行寄来的对账单，并核对银行存款日记账，双方未注核对符合的账目，在一般情况下属于“未达账项”，即双方已经发生的经济业务，由于入账时间的差异而使一方尚未获悉入账的账目。编制银行存款调节表时，主要是从调节表中计算被审计单位和银行双方余额计入应调节的未达账项后，其余额是该日银行存款的真实余额。如两者相符，说明双方记账无误。如不符，说明一方或双方有问题，特别是被审计单位的错误，必须用审阅和询问法，深入追查错弊情节，并予以纠正。双方调节余额的公式如下：

银行存款应存额＝企业存款日记账余额＋银行已收被审计单位尚未接到通知因而尚未入账的款项(如存款利息等)－银行已付被审计单位尚未入账款项(如已付公用企业托收水电费等款项)

银行存款应存额＝银行对账单余额＋被审计单位已经送存银行且入账而银行尚未入账款项（如存入支票）－被审计单位已经发出支票银行尚未收到兑付的款项（如已开转账支票）

另一种是用于调节财产物资。由于盘点日往往迟于结账日，因而必须将盘点日数据调节为结账日数据，以求核实是否确为被审计单位所有。调节公式如下：

结账日存量＝盘点日存量＋结账日至盘点日发出量－结账日至盘点日收入量

以上公式，即从盘点日存量追溯到结账日存量。但应用这个调节公式前，必须将结账日后至盘点日止期间的收发业务经过审阅和核对。

调节后结账日存量如同该对账面存量相符，即可以用盘点日存量推论结账日存量。如账实相符，则确系被审计单位所有。如不符，应再采用审阅、核对、询问等测试方法，进行核实。

（三）观察

观察是指注册会计师察看相关人员正在从事的活动或执行的方法。例如，对客户执行的存货盘点或控制活动进行观察。

观察提供的审计证据仅限于观察发生的时点，并且在相关人员已知被观察时，相关人员从事的活动或执行的程序可能与日常的做法不同，从而会影响注册会计师对真实情况的了解。因此，注册会计师有必要获取其他类型的佐证证据。

（四）询问

询问是指注册会计师以书面或口头方式，向被审计单位内部或外部的知情人员获取财务信息和非财务信息，并对答复进行评价的过程。询问本身不足以发现认定层次存在的重大错报，也不足以测试内部控制运行的有效性，注册会计师还应当实施其他审计程序以获取充分、适当的审计证据。

（五）函证

函证是指注册会计师为了获取影响财务报表或相关披露认定的项目的信息，通过直接来自第三方的对有关信息和现存状况的声明，获取和评价审计证据的过程。例如对应收账款余额或银行存款的函证。通过函证获取的证据可靠性较高，因此，函证是受到高度重视并经常被使用的一种重要程序。

注册会计师可采用积极的或消极的函证方式实施函证，也可将两种方式结合使用。

1. 积极的函证方式

如果采用积极的函证方式，注册会计师应当要求被询证者在所有情况下必须回函，确认询证函所列示的信息是否正确，或填列询证函要求的信息。

积极的函证方式又分为两种：一种是在询证函中列明拟函证的账户余额或其他信息，要求被询证者确认所函证的款项是否正确。通常认为，对这种询证函的回复能够提供可靠的审计证据。但是，其缺点是被询证者可能对所列示信息根本不加以验证就予以回函确认。为了避免这种风险，注册会计师可以采用另外一种询证函，即在询证函中不列明账户余额或

其他信息，而要求被询证者填写有关信息或提供进一步信息。由于这种询证函要求被询证者做出更多的努力，可能会导致回函率降低，进而导致注册会计师执行更多的替代程序。

在采用积极的函证方式时，只有注册会计师收到回函，才能为财务报表认定提供审计证据。

如果采用积极的函证方式实施函证而未能收到回函，注册会计师应当考虑与被询证者联系，要求对方做出回应或再次寄发询证函。如果仍未能得到被询证者的回应，注册会计师应当实施替代审计程序。所实施的替代程序因所涉及的账户和认定而异，但替代审计程序应当能够提供实施函证所能够提供的同样效果的审计证据。例如，对应付账款的存在性认定，替代审计程序可能包括检查期后付款记录、对方提供的对账单等；对完整性认定，替代审计程序可能包括检查收货单等入库记录和凭证。

2. 消极的函证方式

如果采用消极的函证方式，注册会计师只要求被询证者仅在不同意询证函列示信息的情况下才予以回函。

在采用消极的函证方式时，如果收到回函，能够为财务报表认定提供说服力强的审计证据。未收到回函可能是因为被询证者已收到询证函且核对无误，也可能是因为被询证者根本就没有收到询证函。因此，积极的函证方式通常比消极的函证方式提供的审计证据可靠。因而在采用消极的方式函证时，注册会计师通常还需辅以其他审计程序。

当同时存在下列情况时，注册会计师可考虑采用消极的函证方式：

(1)重大错报风险评估为低水平。

(2)涉及大量余额较小的账户。

(3)预期不存在大量的错误。

(4)没有理由相信被询证者不认真对待函证。

3. 两种方式的结合使用

在实务中，注册会计师也可将这两种方式结合使用。以应收账款为例，当应收账款的余额是由少量的大额应收账款和大量的小额应收账款构成时，注册会计师可以对所有的或抽取的大额应收账款样本采用积极的函证方式，而对抽取的小额应收账款样本来用消极的函证方式。询证函参考格式举例如下：

【例 8－5】 企业间往来款项询证函。

(一)积极式询证函(格式一)

企业询证函

编号：

××(公司)：

本公司聘请的××会计师事务所正在对本公司××年度财务报表进行审计，按照中国注册会计师审计准则的要求，应当询证本公司与贵公司的往来账项等事项。下列数据出自本公司账簿记录，如与贵公司记录相符，请在本函下端“信息证明无误”处签章证明；如有不符，请在“信息不符”处列明不符金额。回函请直接寄至××会计师事务所。

回函地址：

邮编：　　　　　　电话：　　　　　　传真：　　　　　　联系人：

1. 本公司与贵公司的往来账项列示如下：

单位：元

截止日期	贵公司欠	欠贵公司	备　注

2. 其他事项

本函仅为复核账目之用，并非催款结算。若款项在上述日期之后已经付清，仍请及时函复为盼。

（公司盖章）

年　月　日

结论：1. 信息证明无误。

（公司盖章）

年　月　日

经办人：

2. 信息不符，请列明不符的详细情况：

（公司盖章）

年　月　日

经办人：

（二）积极式询证函（格式二）

企业询证函

编号：

××（公司）：

本公司聘请的××会计师事务所正在对本公司××年度财务报表进行审计，按照中国注册会计师审计准则的要求，应当询证本公司与贵公司的往来账项等事项。请列示截止××年×月×日贵公司与本公司往来款项余额。回函请直接寄至××会计师事务所。

回函地址：

邮编：　　　　　　电话：　　　　　　传真：　　　　　　联系人：

本函仅为复核账目之用，并非催款结算。若款项在上述日期之后已经付清，仍请及时函复为盼。

（公司盖章）

年　月　日

1. 贵公司与本公司的往来账项列示如下：

单位：元

截止日期	贵公司欠	欠贵公司	备　注

2. 其他事项

（公司盖章）
年　月　日
经办人：

（三）消极式询证函

企业询证函

编号：

××（公司）：

本公司聘请的××会计师事务所正在对本公司××年度财务报表进行审计，按照中国注册会计师审计准则的要求，应当询证本公司与贵公司的往来账项等事项。下列数据出自本公司账簿记录，如与贵公司记录相符，则无须回复；如有不符，请直接通知会计师事务所，并请在空白出列明贵公司认为是正确的信息。回函请直接寄至××会计师事务所。

回函地址：

邮编：　　　　　电话：　　　　　传真：　　　　　联系人：

1. 本公司与贵公司的往来账项列示如下：

单位：元

截止日期	贵公司欠	欠贵公司	备　注

2. 其他事项

本函仅为复核账目之用，并非催款结算。若款项在上述日期之后已经付清，仍请及时核对为盼。

（公司盖章）
年　月　日

××会计师事务所：

上面的信息不正确，差异如下：

（公司盖章）
年　月　日
经办人：



【例 8—6】

银行询证函(企业与银行间)

银行询证函(积极式)

编号：

××(银行)：

本公司聘请的××会计师事务所正在对本公司××年度财务报表进行审计，按照中国注册会计师审计准则的要求，应当询证本公司与贵行的存款、借款往来等事项。下列数据出自本公司账簿记录，如与贵行记录相符，请在本函下端"信息证明无误"处签章证明；如有不符，请在"信息不符"处列明不符项目。如存在与本公司有关的未列入本函的其他项目，请在"数据不符"处列出这些项目的金额及详细资料。有关询证费用可直接从本公司××存款账户中收取。回函请直接寄至××会计师事务所。

回函地址：

邮编：　　　　　　电话：　　　　　　传真：　　　　　　联系人：

截至××年×月×日止，本公司银行存款、借款账户余额等列示如下：

1. 银行存款

账户名称	银行账号	币种	利率	余额	起止日期（活期/定期/保证金）	是否被抵押或质押或其他限制	备注

除以上所述，本公司并无其他在贵行的存款。

2. 银行借款

账户名称	币种	余额	借款日期	还款日期	利率	其他借款条件	抵(质)押品/担保人	备注

除以上所述，本公司并无其他自贵行的借款。

3. 截至函证日止的一个年度内已注销的账户

账户名称	银行账号	币种	注销账户日

除以上所述，本公司并无其他截至函证日止的一个年度内已注销的账户。

4. 委托存款

账户名称	银行账号	借款方	币种	利率	余额	存款起止日期	备注

除以上所述，本公司并无其他通过贵行办理的委托存款。

5. 委托贷款

账户名称	银行账号	借款方	币种	利率	余额	存款起止日期	备注

除以上所述，本公司并无其他通过贵行办理的委托贷款。

6. 担保(如采用抵押或质押方式提供担保的，应在备注中说明抵押或质押物情况)

被担保人	担保方式	担保金额	担保期限	担保事由	备注

除以上所述，本公司并无其他向贵行提供的担保。

7. 尚未支付的银行承兑汇票

银行承兑汇票号码	票面金额	出票日	到期日

除以上所述，本公司并无其他由贵行承兑而尚未支付的银行承兑汇票。

8. 已贴现而尚未到期的商业汇票

商业汇票号码	付款人名称	承兑人名称	票面金额	票面利率	出票日	到期日	贴现日	贴现率	贴现净额

除以上所述，本公司并无其他向贵行已贴现而尚未到期的商业汇票。

9. 贵行托收的商业汇票

商业汇票号码	承兑人名称	票面金额	出票日	到期日

除以上所述，本公司并无其他由贵行托收的商业汇票。

10. 未完成的已开具而不能撤销信用证

信用证号码	受益人	信用证金额	到期日	未使用金额

除以上所述，本公司并无其他由贵行开具而不能撤销的信用证。

11. 未完成的外汇买卖合约

类别	合约号码	买卖币种	未履行之合约买卖金额	汇率	交收日期

除以上所述，本公司并无其他与贵行未完成的外汇买卖合约。

12. 存放于银行的有价证券或其他产权文件

有价证券或其他产权文件名称	产权文件编号	数量	金额

除以上所述，本公司并无其他存放贵行之有价证券或其他产权文件。

13. 其他事项（如信托存款、银行提供的担保等，若无除前面所述外的其他事项，则应填写"无"。）

（公司盖章）
年　月　日
经办人：

以下仅供被函证银行使用

结论：1. 信息证明无误。



（银行盖章）
年　月　日
经办人：

2. 信息不符，请列明不符项目及具体内容（其他未在本函列出的项目，请列出金额及其详细资料）。

（银行盖章）
年月日
经办人：

【例 8—7】

应收账款函证结果汇总表

被审计单位名称：　　　　制表：　　　　日期：

结账日：　年　月　日　　　　复核：　　　　日期：

询证函编号	债务人名称	债务人地址及联系方式	账面金额	函证方式	函证日期		回函日期	替代程序	确认余额	差异金额及说明	备注
					第一次	第二次					
		合计									

案例分析　银广夏事件中的函证方法失当问题

从 2001 年 8 月 18 日至 9 月 3 日，中注协对中天勤事务所审计银广夏 1999 年度和 2000 年度会计报表进行专项调查。调查表明，签字注册会计师严重违反中国注册会计师审计准则的规定，在函证方法上存在重大过失。如对天津广夏应收账款函证时，将所有询证函交由公司发出，为要求公司的债务人将回函直接寄达会计师事务所，而是由公司交给注册会计师。注册会计师未按照审计准则的要求执业，没有发现银广夏管理层舞弊行为。

资料来源：2000 年 3 月 16 日《生活日报》

【分析】 审计人员在运用函证方法时，违反了《独立审计具体准则第 5 号——审计证据》的相关要求。例如：第二章“一般原则”第五条规定，注册会计师执行审计业务，应当在取得充分、适当的审计证据后，形成审计意见，出具审计报告。注册会计师应当运用专业判断，确定审计证据是否充分、适当。在第二章第十一条指出，审计证据的可靠程度可参照下述标准来判断：外部证据比内部证据可靠；注册会计师自行获得的证据比由被审计单位提供的证据可靠；不同来源或不同性质的审计证据能相互印证时，审计证据更为可靠。第十二条指出，注册会计师获取审计证据时，可以考虑成本效益原则，但对于重要审计项目，不应将审计成本的高低或获取审计证据的难易程度作为减少必要审计程序的理由。

（六）重新计算

重新计算是指注册会计师以人工方式或使用计算机辅助审计技术，对记录或文件中的数据计算的准确性进行核对。重新计算通常包括计算销售发票和存货的总金额，加总日记账和明细账，检查折旧费用和预付费用的计算，检查应纳税额的计算等。

重新计算的目的在于验证数据的正确性，对验证被审计单位相关数据的正确性提供可靠的证据，但是这种可靠性也是相对的。如审计人员也可能重复被审计单位原先的错误，也可能因为需要计算的数据存在一定局限性而导致重新计算的数据出现错误。

（七）重新执行

重新执行是指注册会计师以人工方式或使用计算机辅助审计技术，重新独立执行作为被审计单位内部控制组成部分的程序或控制。例如，注册会计师利用被审计单位的银行存款日记账和银行对账单，重新编制银行存款余额调节表，并与被审计单位编制的银行存款余额调节表进行比较。

通常只有当询问、观察和检查程序结合在一起仍无法获得充分的证据时，注册会计师才考虑通过重新执行来证实控制是否有效运行。

（八）分析程序

分析程序又叫分析性复核程序，是指注册会计师通过研究不同财务数据之间以及财务数据与非财务数据之间的内在关系，对财务信息做出评价。分析程序还包括调查识别出的、与其他相关信息不一致或与预期数据严重偏离的波动和关系。

在审计实施阶段，注册会计师将分析性复核程序直接作为实质性测试程序时，应当考虑以下因素：①分析的目标；②分析结果的可信赖程度；③客户的业务性质及相关信息的可分解程度；④信息的相关性；⑤相关信息的可获得性、来源、可靠性、可比性；⑥相关内控有效性；⑦前期审计中发现的会计调整事项。

分析程序常用的方法有比较分析法、比率分析法和趋势分析法三种。

通俗地理解，分析性复核是对被审计单位重要的财务比率或趋势进行的分析，包括调查异常变动以及这些重要比率或趋势与预期数额和相关信息的差异，以发现存在的不合理因素，并以此确定审计重点，控制审计风险，提高工作效率，保证审计质量。在现代审计中，分析性复核将以其不可忽视的地位发挥着重要的作用。

课外阅读　东方电子财务报表审计失败的认定分析

审计失败即审计人员没有遵循审计准则而导致发表了错误的审计意见。认定为审计失败至少应满足两个条件：首先，从审计结果来看，出具的审计意见是错误的；其次，从审计过程来看，没有遵循审计准则。这两个条件应是因果关系，即因为没有遵循审计准则，所以才出具了错误的审计意见。值得注意的是，审计工作即使按照审计准则进行，也可能发表错误

的审计意见。这是由审计风险的客观性决定的,即由于审计风险总是存在的,所以,发表错误审计意见的可能性总是存在的。此外,审计准则本身也存在缺陷,即使按照准则进行审计,审计结果(即发表的审计意见)也可能是错误的。对审计人员来讲,这一结果无法控制。因此,审计者不应为错误的结果承担责任,我们也不能认定这是审计人员的审计失败。

如果仅根据上述两个条件来认定是否属于审计失败将是十分困难的。因为审计准则包含的内容十分广泛,没有遵循审计准则也相应包括了很多方面。而且,判断有没有遵循审计准则以及审计意见到底是对还是错都十分主观,这给实际的认定带来了困难。因此,有必要将标准细化。本文拟结合东方电子会计报表的审计谈谈对审计失败的认定。

东方电子(000682)于 1997 年 1 月 21 日在深交所挂牌上市,公开发行 1030 万股 A 股,发行价 7.88 元/股。此后东方电子的股价一路上行,4 年间累计飙升 60 倍以上。在股本高速扩张的基础上,连续 3 年实现业绩翻番,一度被评为中国最优秀的上市公司。2001 年 7 月,东方电子股价莫名下跌,同年 9 月,中国证监会正式对东方电子立案调查。此后,东方电子的股价一路下挫。同年 10 月,公司公告承认"在信息披露、利润确认等方面存在一定问题,结果将以证监会调查结论为准"。

2002 年 4 月,证监会初步查明东方电子涉嫌提供虚假财务报告、存在内幕交易,为其审计的山东烟台乾聚会计师事务所(以下简称乾聚会计师事务所)涉嫌出具文件失实。东方电子历年来将高达 10.39 亿元的税后炒股收益(通过在二级市场炒作本公司股票)悉数计入"主营业务收入"以虚构业绩的事实真相大白于天下。其随后公布的 2001 年年报称,公司"将最近几年出售股票收入 10.39 亿元作为重大会计差错进行更正,将全部收入扣除税款以外的其他部分暂挂其他应付款科目,待证监会的处理决定下达后再进行调整"。同时,从 4 月 30 日起东方电子被"ST"特别处理,股票简称"ST 东方"。

2003 年 1 月,烟台中级人民法院认定东方电子的主管责任人员构成提供虚假财务报告罪,对其分别进行了民事和刑事处罚。

2004 年 2 月 20 日,ST 东方董事会公告称,认定原在公司反映的出售股票收入扣除税收以外的 10.39 亿元应归集团公司所有,而集团公司董事会做出决议,同意豁免公司因出售股票收入形成的对集团公司的债务 10.031 亿元。按《企业会计制度》规定,该项收入将计入公司资本公积金。至此,东方电子财务造假案告一段落。

东方电子的会计舞弊行为主要发生在其 1997 年上市后至 2001 年年报披露期间,因此本文仅就其 1997 年至 2000 年的会计报表审计情况作一分析。笔者认为认定审计失败应主要考虑以下几个方面:

1. 审计工作未达到审计目标。对独立审计来说,审计目标主要有两个,"第一是就公司财务报表是否按照公认会计原则的要求真实公允地反映了公司的财务状况和经营成果发表审计意见;第二是揭露财务报表中可能存在的重大欺诈舞弊行为和非法行为"(徐政旦、谢英,2002)。可见,若未出具一个正确的审计意见,未能揭露重大的错误、舞弊和非法行为,就是未达到审计目标。未达到审计目标是审计失败的结果,若不存在这个结果,就不能认为审计工作是失败的。

乾聚会计师事务所 1997 年至 2000 年均出具了无保留意见(2001 年年报仍由乾聚会计师事务所审计,出具了非标准的无保留意见),未发现会计报表中有重大的错误及舞弊。事

实上，自 1997 年上市以后，东方电子便开始疯狂炒作资本二级市场。5 年间，东方电子先后利用卖出本公司一部分个人原始股所套现的资金和投入公司资金 6.8 亿元用来买卖本公司股票，总计违法交易金额高达 51 亿余元。同时，他们利用炒股收益来粉饰会计报表。5 年内，先后将炒股收益中的 15.95 亿元（后证监会核查为 10.39 亿元税后收益）通过虚开销售发票、伪造销售合同等手段，计入“主营业务收入”。

如此重大的会计舞弊和非法行为，乾聚会计师事务所竟丝毫未发现，还出具了无保留意见。就涉及的金额及性质，乾聚会计师事务所应出具保留意见甚至否定意见的审计报告。因此，从审计结果看，对东方电子 1997 年至 2000 年的审计是不成功的。

2. 审计人员未履行审计职责，应承担法律责任。审计责任包括审计的职业责任（简称审计职责）和法律责任两部分。

首先，审计职责与审计目标密切相关，审计目标决定了审计职责，审计的职业责任在于“运用恰当的审计技术和方法保质保量地实现审计目标”（徐政旦、谢荣，2002）。围绕审计目标，审计职责主要有两大方面：第一，审计人员必须对被审计单位的财务报表是否按《企业会计准则》和国家其他有关财务法规的规定编制，在所有重大方面是否公允反映了财务状况、经营成果和现金流量做出正确的评价；第二，审计人员必须揭露出对会计报表有重大影响的错报、漏报和舞弊行为。否则，有可能被认为审计是失败的。

其次，若被认定为审计失败，审计人员一般要承担法律责任。对于因缺少应有的合理的谨慎而给他人造成的损害，审计人员应承担普通过失或重大过失责任；对于以欺骗或坑害他人为目的的故意的错误行为，则要承担欺诈责任。

从东方电子的财务报表审计来看，乾聚会计师事务所的注册会计师们既没有对会计报表的反映情况做出正确的评价，也没有揭露出重大的错报，可以认为他们并没有很好地履行审计职责。鉴于涉及事项的影响十分重大，对东方电子实施审计的注册会计师至少应承担过失责任。

3. 在审计过程中，采用的审计方法不当或没有实施必要的审计程序。在运用一定的审计方法获取审计证据的基础上才能表示审计意见，审计失败往往跟采用不恰当的审计方法联系在一起。审计方法一般包括检查、监盘、观察、查询及函证、计算、分析性复核等几种。审计方法运用不当会给被审计单位的舞弊行为留下空间。对于一些科目的审计，有些审计程序是必须的，例如应收账款的函证、存货的监盘等。缺少这些必要的审计程序，一些重大的错报漏报、会计舞弊等行为就很难被发现。

东方电子主要是采用私刻客户印章、粘贴复印等方法伪造销售合同、虚开销售发票，以将炒股收益洗成主营业务收入。按惯例，审计人员应要求企业向其提供所有与当期有关的销售合同原件，然后抽取部分进行函证。对于重大事项，如果回函情况不好，会计师事务所要么采取其他方式进一步确认，要么出具保留意见或无法表示意见的审计报告。而乾聚会计师事务所在一次接受采访时称，他们曾选择一些客户进行函证（接近 200 封），发函比例在 70%以上，但回函情况不是很理想（100 封左右）。而接下来注册会计师是否实行了替代审计程序我们无从知道，但至少在乾聚会计师事务所出具的审计报告中没有关于这方面的任何说明。事实上，乾聚会计师事务所进行具体的函证程序也极不规范。按照独立审计准则

的有关规定，审计人员应亲自向银行和第三方发询证函，以验证被审计单位财务状况的真实性。但在具体操作过程中，该所负责审计的有关人员却把应亲自进行的调查、询证等工作交由东方电子去完成，对部分回函印章不规范以及回函是复印件、传真件等不正常情况亦未认真审查。这使得函证这一重要的审计程序流于形式而没有发挥应有的作用，成为最后发表错误审计意见的最重要原因。

此外，未认真执行三级复核程序也是发表错误审计意见的重要原因之一。在一次次的审计过程中，面对一堆堆盖满假印章的假合同和一份份破绽百出的会计报表，该事务所各年度审计签字注册会计师未认真复核，便一次次签发了“无保留意见”的审计报告。

4. 审计人员未保持应有的职业谨慎。我国《独立审计基本准则》第三条规定：“注册会计师应当遵守职业道德规范，恪守独立、客观、公正的原则，并以应有的职业谨慎态度执行审计业务、发表审计意见”。也就是说，审计人员在执业时应抱着怀疑的态度，不放过任何可能造成重大影响的疑问。主营业务收入是衡量上市公司经营状况的一个重要指标，但山东乾聚会计师事务所的审计人员在审计这一科目时却没有保持应有的职业谨慎。

首先，东方电子的主营业务收入中，电力自动化系统销售占了大部分，2000 年达到 94.5%。而根据《2001 年中国电力年鉴》，1998 年以来我国农网电力系统自动化改造的投资有 50 亿元左右，按照东方电子公告的数字，仅其一家 3 年(1998 年至 2000 年)的主营收入(达 27 亿元)就占市场总额的近 60%。目前我国农村电网自动化改造领域发展的企业已多达 200 多家，竞争十分激烈，东方电子有这样的市场占有率是绝不可能的。

此外，东方电子的高利润率在逻辑上也讲不通。从账面上看，“东方电子”主营业务利润率一直维持在 47.1%～52.9%的水平，而 1998 年之后，即使利润率较高的高压电网自动化改造领域利润率也不过 10%到 30%，而在利润率较低的农村电网自动化改造领域，这个数字还不到 10%。况且，东方电子低价接单在业界几乎是众所周知。例如，北京四方和东方电子在争夺地市级电力调度市场的几次交锋中，东方电子几乎都以北京四方报价 60%左右的价格拿走了订单。北京四方在地市级电网自动化改造领域的投标报价一般只能维持 10%左右的利润率，而东方电子比北京四方的报价还低 40%，高利润从何而来?

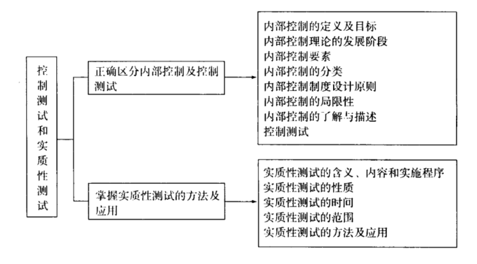
面对种种疑问，乾聚会计师事务所的审计人员竟丝毫“没有”察觉，应有的职业谨慎态度极大地丧失，直接的后果便是出具错误的审计意见。

5. 丧失审计独立性。独立性是注册会计师执行审计业务的灵魂，独立性包括实质上的独立和形式上的独立。注册会计师与客户间若存在经济利益、自我评价、关联关系或外界压力等可能损害独立性的因素，就很可能影响客观、公正的立场，难以完全按审计准则进行审计工作。我国一系列审计失败案例中，审计失败的事务所几乎都与相关客户存在各种经济利益，这不能不说是判断审计失败要考虑的一条重要因素。山东乾聚会计师事务所连续 5 年为东方电子提供无保留意见审计报告，并因此获得 204 万元的审计费用，二者密切的经济利益关系不能不让人对乾聚会计师事务所进行审计的立场提出质疑。

综合上述分析，我们可以认定，山东烟台乾聚会计师事务所 1997 年至 2000 年对东方电子的财务报表审计是审计失败。

资料来源：《财会通讯》2004 年第 10 期　上海财经大学　吴芳

知识回顾



复习思考

职业判断能力训练

一、单项选择题

1. 内部控制源于(　　)。

   A. 内部牵制　　B. 内部控制　　C. 内部控制结构　　D. 企业风险管理

2. 不相容职务分离控制属于(　　)的内容。

   A. 内部环境　　B. 风险评估　　C. 控制活动　　D. 内部监督

3. 内部控制的局限性可以概括为(　　)。

   A. 人为失误而导致内控失效

   B. 设计和运行受制于成本与效益原则

   C. 控制的有效性只能合理保证

   D. 因经营环境、业务性质的改变而削弱或失效

4. 控制测试的目的是(　　)。

   A. 评价内部控制设计是否合理　　B. 评价内部控制设计是否健全

   C. 评价内部控制执行的有效性　　D. 评价内部控制是否得到执行

5. 在实施控制测试时,(　　)不能单独使用,注册会计师必须将其与其他审计程序结合使用。

   A. 询问　　B. 检查　　C. 观察　　D. 重新执行

6. 控制测试与了解内部控制采用的不同方法是(　　)。

   A. 询问　　B. 检查　　C. 观察　　D. 重新执行

7. 细节测试的目的是(　　)。

A. 评价内部控制设计是否适当　　B. 评价内部控制执行是否有效

C. 发现认定层次的重大错报　　D. 评价内部控制是否得到执行

8. 注册会计师可以针对被审计单位内部控制的了解和测试中发现的问题向被审计单位的管理层提交(　　)。

A. 审计报告　　B. 管理建议书　　C. 审计业务约定书　　D. 审计工作底稿

9. 注册会计师应当针对(　　)设计和实施实质性程序,以发现认定层次的重大错报。

A. 评估的重大错报风险　　B. 控制测试结果

C. 内部控制评价结果　　D. 评估的检查风险

10. 如果对控制测试结果不满意,注册会计师应当考虑(　　)实质性程序的范围。

A. 扩大　　B. 缩小　　C. 更换　　D. 重新设计

11. 调节法不是一种独立的方法,通常需要与(　　)结合使用。

A. 检查法　　B. 观察法　　C. 盘点法　　D. 询问法

12. (　　)是对被审计单位重要的财务比率或趋势进行的分析。

A. 调节法　　B. 穿行测试　　C. 重新执行　　D. 分析性复核

13. 注册会计师应当根据(　　)确定控制测试的时间,并确定拟信赖的相关控制的时点或期间。

A. 审计计划的安排　　B. 审计工作的实际情况

C. 控制测试的目的　　D. 评估的重大错报风险

14. 在下列各项中,不属于内部控制要素的是(　　)。

A. 检查风险　　B. 控制活动

C. 内部监督　　D. 控制环境(内部环境)

15. 用作实质性程序的分析程序称为实质性分析程序,目的在于(　　)。

A. 更为直接地发现重大错报　　B. 评价内部控制执行是否有效

C. 发现认定层次的重大错报　　D. 评价内部控制是否得到执行

二、多项选择题

1. 在了解公司内部控制时,注册会计师通常采用的程序有(　　)。

A. 查阅内部控制手册

B. 追踪交易在财务报告信息系统中的处理过程

C. 重新执行某项控制

D. 现场观察某项控制的运行

2. 下列选项属于内部控制要素的有(　　)。

A. 内部环境　　B. 风险评估　　C. 信息与沟通　　D. 控制活动

3.《企业内部控制基本规范》第四十四条规定,内部监督分为(　　)。

A. 日常监督　　B. 专项监督　　C. 普通监督　　D. 特殊监督

4. 按照内部控制系统的内容,可以把内部控制分为(　　)。

A. 控制测试　　B. 实质性测试　　C. 内部会计控制　　D. 内部管理控制

5. 内部控制结构阶段理论认为，内部控制结构由（　　）三个方面组成。

A. 控制环境　　B. 控制系统　　C. 控制程序　　D. 控制活动

6. 下列审计程序中必须执行的是（　　）。

A. 了解内部控制　　B. 风险评估程序

C. 控制测试程序　　D. 实质性测试程序

7. 了解内部控制的目的是（　　）。

A. 评价内部控制设计是否合理　　B. 评价内部控制设计是否健全

C. 评价内部控制执行是否一贯　　D. 评价内部控制是否得到执行

8. 描述内部控制的方法结合使用时一般以（　　）为主。

A. 文字叙述法　　B. 调查表法　　C. 流程图法　　D. 计算法

9. 关于函证法的说法正确的是（　　）。

A. 通过函证获取的证据可靠性较高

B. 注册会计师可采用积极的或消极的函证方式实施函证，也可将两种方式结合使用

C. 在采用积极的函证方式时，只有注册会计师收到回函，才能为财务报表认定提供审计证据

D. 积极的函证方式通常比消极的函证方式提供的审计证据可靠。

10. 在测试控制运行的有效性时，注册会计师应当从下列方面获取关于控制是否有效运行的审计证据（　　）。

A. 控制在所审计期间的不同时点是如何运行的

B. 控制是否得到一贯执行

C. 控制由谁执行

D. 控制以何种方式运行

11. 当存在下列情形之一时，注册会计师应当实施控制测试（　　）。

A. 在评估认定层次重大错报风险时，预期控制的运行是有效的

B. 仅实施实质性程序不足以提供认定层次充分、适当的审计证据

C. 内部控制存在但没有得到执行

D. 内部控制不存在

12. 实质性程序的两种基本类型包括（　　）。

A. 风险评估　　B. 穿行测试

C. 细节测试　　D. 实质性分析程序

13. 注册会计师在设计实质性分析程序时应当考虑的因素包括（　　）。

A. 对特定认定使用实质性分析程序的适当性

B. 对已记录的金额或比率做出预期时，所依据的内部或外部数据的可靠性

C. 做出预期的准确程度是否足以在计划的保证水平上识别重大错报

D. 已记录金额与预期值之间可接受的差异额。

14. 进一步审计程序包括（　　）。

A. 风险评估程序　　B. 分析性复核程序

C. 控制测试程序　　　　　　　　D. 实质性测试程序

15. 在确定实质性程序的范围时，注册会计师应当考虑的因素有(　　)。

A. 评估的认定层次重大错报风险　　B. 评估的报表层次重大错报风险

C. 了解内部控制的结果　　　　　　D. 实施控制测试的结果

三、判断题

1. 细节测试和实质性分析程序都是审计的必经程序。(　　)
2. 不论内部控制的可信赖程度如何，注册会计师均应对重要账户、交易类别和列报进行实质性测试。(　　)
3. 无论评估的重大错报风险结果如何，注册会计师都应当针对所有重大的各类交易、账户余额、列报实施实质性程序。(　　)
4. 实质性测试的方法就是收集审计证据的方法，这些方法的运用就是收集审计证据的基本程序。(　　)
5. 被审计单位的内部控制是针对企业自身业务处理全过程设计的，其设计过程与审计人员无关。(　　)
6. 穿行测试更多地在注册会计师对被审计单位进行控制测试时运用。(　　)
7. 注册会计师应当针对评估的重大错报风险设计和实施分析程序，以发现认定层次的重大错报。(　　)
8. 当应收账款的余额是由少量的大额应收账款和大量的小额应收账款构成时，注册会计师可以对抽取的小额应收账款样本来用积极的函证方式。(　　)
9. 对会计账簿内容的审阅主要是：审阅会计账簿记录反映的内容是否真实、正确。(　　)
10. 重新计算对验证被审计单位相关数据的正确性提供可靠的证据，这种可靠性也是绝对的。(　　)
11. 被审计单位设计内部控制要遵循成本效益原则，即以最低成本实现企业有效的内部控制。(　　)
12. 了解内部控制的方法包括文字叙述法、调查表法和流程图法。(　　)
13. 了解被审计单位内部控制成为注册会计师实施控制测试的前提。(　　)
14. 控制测试的性质是指控制测试所使用的审计方法的类型及其组合。(　　)
15. 控制测试的目的包括评价被审计单位内部控制设计的合理性与执行的有效性。(　　)

四、案例分析题

某公司为一家劳动密集型的大型服装设计、加工及销售企业，加工服装所需的原料，包括布料、纽扣及装饰品等，主要来自国内外近百家纺织厂和其他相关厂家。该企业的材料采购程序如下：

(1)加工车间主管根据加工需要填制一式三联的订购单，直接向供货方订购原料，第一联交购货方，第二联车间留存，第三联送交验收部门。

(2)收到材料后，直接由验收部点验，在确认质量合格、数量正确，并与买方发票核对无

误后，由验收部主管在订购单上签字，然后将已签字的订购单连同发票送交财务部门。

(3)财务部门指定财务人员负责登记原材料采购业务。其根据验收部门送交的订购单和买方发票，分别登记材料明细账和应付账款明细账，并据以填制付款凭单，交现金出纳员付款。

(4)材料经验收合格后，由验收部门通知加工车间主管，将材料转运到加工车间的材料存放点，车间材料管理员清点后，在库存材料账上登记所收的材料的数量，并根据各加工人员的需要直接发出材料。

【要求】分析某公司材料采购制度中存在的缺陷，指出这些缺陷可能导致的错报，并提出针对性的改进建议。

职业实践能力训练

带领学生参观注册会计师工作现场，见习注册会计师运用实质性测试方法收集审计证据的部分过程。

职业拓展能力训练

一、训练目的

通过训练，使学生基本上能够熟练掌握审计重要性、审计风险和审计证据之间的关系。

二、实训内容与步骤、实训具体要求

1. 实训内容：了解内部控制、控制测试、实质性测试的方法与审计方法的比较。

2. 实训步骤：将全班同学分成四个组，分别为了解内部控制组、控制测试组、实质性测试组和审计方法组，每个组的同学分别准备了解内部控制、控制测试、实质性测试和审计方法的相关内容。前三个组的同学分别说出相应的方法，最后一个组说出是审计方法中的什么类别的方法，并把相关特点、优缺点逐一介绍。一个循环之后再交换组别名称和内容，按照同样的程序进行。

3. 具体要求：每组选定 1 人任组长，带领大家完成相关任务，由老师根据表现选出最佳组合和最佳选手，给予口头表扬和平时成绩加分，加分标准由老师自定；时间为 30 分钟；场地不限。

项目九

运用审计方法

学习目标

知识目标

(1)理解审计方式的分类及选择；

(2)掌握审计的具体方法；

(3)理解选择审计标准的方法。

能力目标

(1)熟悉各种审计方法的运用，并能够运用这些方法解决审计实务；

(2)学会正确选择和恰当地使用各种常规审计方法。

任务案例

在接受一个上级主管部门委托后对其下属的单位进行经济效益审计时，小沈作为审计项目组的助理成员参与审计。小沈在工作中熟悉了正确选择和恰当地使用各种常规审计方法并能够运用这些方法解决审计实务。

选择审计方式

不同的审计方式也可以作为不同的审计种类来对待，但审计方式则主要反映了审计主体进行审计的行为方式，如在什么地点审，在什么时候审，用什么方法审，审哪些内容，由哪些人审等。

一、报送审计和就地审计

审计按照主体要求的执行地点，可分为报送审计和就地审计。

1. 报送审计

报送审计即送达审计，是指审计组织按照审计法规的规定和要求，通知被审计单位将应该审计的全部资料，如期报送到审计机关进行审计。例如，审计机关要求被审计单位按期报送预算计划和会计报表及决算报告，在审计机关进行审查即为报送审计。

> 请注意
> 审计的种类。

报送审计按报送时间分，有定期的常规性审计，也有不定期的随意审计。无论是定期或不定期的，应送审的资料及送达的时间均由审计机关规定。这种审计，是一种异地审计，主要适用于规模较小的单位执行财务审计，我国对行政机关、事业单位的审计，即采用该种审计。该种审计，一般不适用于对经济效益和财经法纪审计。

2. 就地审计

就地审计是指审计组织委派审计人员到被审计单位进行现场审计。就地审计按照不同的情况，又可分为常驻审计(驻在审计)、抽查审计(专程审计)和巡回审计三种。常驻审计，是指审计组织派出审计人员常驻被审计单位所进行的审计。它的审计重点是物资收发、财务收支、资金使用前的审计监督；但也不排除在必要时进行实物的抽查审计。抽查审计，是指审计组织为了某种需要，或为了查明某些问题专程委派人员到被审计单位进行审计。例如，对严重违反财经法纪的专程审计。巡回审计，是指审计组织根据需要和可能，派出人员对所属地区或单位进行定期或不定期的审计。该种审计一般是把被审计单位分为若干区域，分派几个小组，每个小组负责一个区域内的有关单位，进行轮流审查；也可按所属区的企业性质来划分，如按工商企业来进行分组，轮流审查。国外的巡回审计，是指企业内部审计人员对所属工厂、支店及营业所进行的巡回检查。

二、授权审计、委托审计和联合审计

按审计主体组织的方式可分为授权审计、委托审计和联合审计。

1. 授权审计

授权审计是指上级审计机关将其职责范围内的一些审计事项，授权下级审计机关行使。这种授权是基于工作需要，为了更好地行使审计监督职责，属于行政授权性质。授权审计是

一种单方面的法律行为，不需要征得被授权方同意，被授权方也不能拒绝，被授权方自授权之日起就可以对授权的事项进行审计，并自行做出审讨意见书和审计决定。

2. 委托审计

委托审计是指审计机关将其审计范围内的审计事项委托给另一审计机构办理的行为。委托审计在实践中分两类：一类是没有隶属关系的审计机关的委托，这种委托可以办理某种审计事项，也可以办理与审计事项有关的调查、核实事项；另一类是审计机关将审计范围内的审计事项委托给内部审计机构或社会审计组织办理，但审计事项应经审计机关审定并做出审计意见和审计决定。

3. 联合审计

联合审计是指由两个以上的审计组织共同进行的审计。例如，由两个以上独立的审计组织联合办理的审计；由外部审计人员协同内部审计人员所进行的审计。采取第一种联合方式，要由参与审计的组织共同编制审计计划，在审计报告上联合签名盖章，共同对审计结果负责。采取第二种联合方式，要以外部审计人员为主，内部审计人员为辅，共同进行审计工作；同时，要严格要求内部审计人员必须对外部审计人员持有公正态度来处理审计事项。

三、强制审计和随意审计

按照被审计单位是否根据自由意愿去进行审计，可分为强制审计和随意审计。

1. 强制审计

强制审计是根据法律规定而实施的审计，因此，也叫法定审计。我国的强制审计，是由国家审计机关实施的，它根据法律赋予的权力，从国民经济的全局观点出发，为维护社会公共利益，贯彻国家经济政策和执行法纪而进行的审计，审查的范围、对象、方法、时期以及其他一切事项依法律规定办理，它不考虑被审计单位是否愿意接受，只需要根据审计机关制订的审计工作计划进行。

2. 随意审计

随意审计是根据被审计单位的自身的需要，而去自由办理的审计，因此，也叫自定审计或自由审计。在进行随意审计时，被审计单位不仅可以自由决定是否接受审计，同时还可以按照自己的意愿去选择审计的范围、程度及方式。社会审计组织接受委托人的要求去进行审计，一般均是随意审计；内部审计人员所进行的审计，绝大部分属于随意审计。

四、预告审计和突击审计

按照审计主体在进行审计前是否通知被审计单位，可分为预告审计和突击审计。

1. 预告审计

预告审计是指审计组织在进行审计前通知被审计单位或被审查者的审计。预告通知的目的，是使被审者了解审计的目的、日期、范围及主要内容，使他们做好必要的准备工作。我国政府审计机关，根据审计工作计划，在审计前向被审计单位下达审计通知书，即属该种审计。我国预告审计的主要内容是：对政府机关、企事业单位的预测、决策、计划预算的可行

性、有效性，财政财务收支活动的合理性、合法性，经济核算资料的真实性、正确性进行公证和评价。这种审计一般限于评论性审计，不需要保密。

2. 突击审计

突击审计是指在进行审计前不预先通知的一种审计。不通知的目的是使被审计单位来不及弄虚作假、掩饰事项的真相，这样能取得较好的审计结果。突击审计，一般都属于不定期审计，有时也与其他审计同时进行。如在财务审计或经济效益审计中，对货币资金的贪污、盗窃问题进行突击审查。突击审计，是一种揭露性审计，事前应当保密。

五、事前审计、事中审计和事后审计

按照审计主体要求的行为，可分为事前审计、事中审计和事后审计。

1. 事前审计

事前审计即在经济业务发生以前所进行的审计，实际上是对计划和预算的审计。事前审计主要审查计划预算的编制及对其执行情况的审计，如审查各种主划、预算及实施方案是否切实可行，有无正确依据，是否符合国家方针政策，是否能提高经济效益等。事前审计，对于防止错误和弊端，保证会计账目的正确性，保证经济活动的有效性，形成最佳决算和严格执行财经法纪都有积极作用，所以称为防护性审计。对生产经营计划和财务成本(费用)计划编制的审计，对基本建设工程项目可行性的审计，对设备更新改造和技术改革投资决策的审计等，均属于该种审计。社会审计只要有委托，就可以进行事前审计。内部审计应该协助本部门或本单位负责人进行决策和管理，当然要进行事前审计。我国政府审计机关对财政预算、巨额投资预算项目等进行事前审计，这样也有利于避免重大决策失误，有利于改善政府管理，打造廉洁政府。事前审计的意见并不带有强制性，只是一种善意的或者是较为科学的建议，并不存在决定权及责任承担者的转移问题。

2. 事中审计

事中审计是指经济业务发生时的审计，或者说是计划、预算执行过程中的审计。这种审计，大都是对收支原始凭证、消耗定额、费用预算开支标准进行的审查，若发生偏差，及时纠正，以保证财政经济活动合情、合理而有效地进行。这种审计，实质上是内部审计日常工作的内容。至于国家审计是否进行事中审计，目前也有不同的看法，但政府审计机关对财政预算的执行过程和工期较长的复杂工程项目进行事中审计，也是理所当然的。

3. 事后审计

事后审计是指对经济业务发生以后所进行的审计，即对计划、预算完成情况所进行的审计。一般是在某种企业业务结束后或某种经济事项发生后及某项工程竣工后所进行的审计。这种审计，既能监督经济活动的真实性、合法性，又能评价经济活动的合理性、有效性，还能鉴定证明经济业务发生的事实。国家审计、部门单位审计及社会审计都能采用。

六、手工操作审计和电脑审计

按照审计主体所使用的审计手段，可分为手工操作审计和电脑审计。



1. 手工操作审计

手工操作审计是指对采用手工操作工具的传统复式簿记所进行的审计。由于被审计单位的会计事项是采用复式簿记的方式记录的，审计人员进行审计时，一般也采用手工操作的方式。

2. 电脑审计

电脑审计是对采用电子计算机进行资料处理记账方式所进行的审计。随着电子计算机在会计中的应用，使得明显的审计证迹消失，审计人员的环境有了很大的变化，审计人员仅靠传统的手工操作方法已达不到审计目的，必须要利用电脑手段进行审计。

七、全部审计和局部审计

按照审计范围的大小和内容的多少，可分为全部审计和局部审计。

1. 全部审计

全部审计是指对被审期间全部经济活动和所有的经济资料进行审查。全部审计一般是指对特定会计期间的财务收支或经济效益进行审计，有时既审查财政财务收支情况，也审查经济效益情况。进行全部审计时，必须以会计期间期初余额作为基础，然后按照它们增减变化情况，逐一详加审核，研究其变化原因，查明错误和弊端，分析计划完成情况和资金运用情况，考核其财务成果或经济效果。全部审计，审查的范围广泛，审查的手续齐全，能取得较好的审计效果，但费时费力，外部审计很难做到。

2. 局部审计

局部审计是指对被审期间部分经济活动和部分经济核算资料进行审计。如一些特殊审计、重点审计均属于这一类审计。在大多数情况下，财政财务审计和经济效益审计，也往往只侧重于某一方面的审计。社会审计一般都是根据委托人的要求和被审计单位的具体情况，进行部分审计的。因为该种审计，一般都具有一定的目的，因而也就有一定的范围，审计工作只要达到了预定的目的即可终止。例如，对某一期间的货币资金情况进行审计，只要核实其实存数与账存数是否相符，货币资金收、支业务是否真实、正确，查明错弊问题并进行纠正和处理，即达到了该种审计目的。在进行局部审计时，有时也需要审查与审计目的有关的一些其他项目，如检查纳税情况，必然要检查销售收入及其他收入情况与报税、纳税数额是否相符，成本结转是否合理、合法等。

八、其他审计种类

审计按照主体要求的审计项目范围，还可以分为综合审计和专题审计。综合审计，是指对多种审计项目一起进行审核检查。专题审计，只对某种特定项目进行审核检查。究竟实施何种审计，要根据特定需要而定。

此外，审计方式还有期中审计和期末审计，定期审计和不定期审计，初次审计和连续审计等。

选择审计的具体方法

审计的具体方法，主要包括审阅法、复核法、核对法、盘存法、函证法、观察法和鉴定法等。

一、审阅法

审阅法是指通过对被审计单位有关书面资料进行仔细观察和阅读来取得审计证据的一种审计技术方法。根据有关法规、政策、理论、方法等审计标准或依据对书面资料进行审阅，借以鉴别资料本身所反映的经济活动是否真实、正确、合法、合理及有效。



审阅法是一种十分有效的审计技术，不仅可以取得一些直接证据，同时还可以取得一些间接证据，如通过审阅可以找出可能存在的问题和疑点，作为进一步审查的线索。审阅法主要用于对各种书面资料的审查，以取得书面证据。书面资料主要包括会计资料和其他经济信息资料及管理资料。

1. 会计资料的审阅

会计资料包括会计凭证、会计账簿和会计报表，对它们的审阅应注意以下要点：

(1)会计资料本身外在形式上，是否符合会计原理的要求和有关制度的规定。

(2)会计资料记录是否符合要求。

(3)会计资料反映的经济活动是否真实、正确、合法和合理。

(4)有关书面资料之间的钩稽关系是否存在、正确。

2. 其他资料的审阅

对会计资料以外的其他资料进行审阅，往往是为了获取进一步的信息。至于究竟需要审阅哪些资料，则应视审计时的具体情况而定。如在审阅产品成本核算资料时，发现实际耗用工时与定额耗用工时相距甚远，为此，应审阅考勤记录和派工单(或生产任务通知单)等资料，以查明该单位是否存在弄虚作假。

必要时，应审阅的其他资料通常包括有关法规文件、内部规章制度、计划预算资料、经济合同、协议书、委托书、考勤记录、生产记录、各种消耗定额、出车记录等。

3. 审阅的技巧

审阅的主要目的，是通过对有关资料的仔细观察和阅读，发现一些疑点和线索，以抓住重点，缩小检查范围。这就要求掌握一定的审阅技巧。

(1)从有关数据的增减变动有无异常来鉴别被审计单位可能在哪些方面存在问题，有异常情况的数据通常称为异常数，它是指某些数据资料违反了会计原理的要求，或是违反了经济活动实际情况而出现在正常情况下不应有的现象。如库存商品、现金、材料等财物明细账出现赤字余额。



运用审阅法从异常数方面着手，来发现有无问题时，具体可从以下三个方面来衡量：

①从数据增减变动幅度的大小来衡量。从这方面着手发现问题，关键是要把握住各项经济活动本身的数量界限。在正常情况下如工资费用、管理费用发生了巨额的增减变化，一般都隐藏有一定的问题。

②从数据本身的正负方向上来衡量。会计数字的正负方向反映了会计账户表示的属性，如财产物资类账户余额出了负数，这种表示就违背了该类账户的属类，一般来说均有问题。

③从相关数据之间的变化关系来衡量。相关的会计账户存在着一定的关系，一个账户的变动必然引起某个或某些账户的相应变动，如果变动的方向及变动的幅度不相适应，则说明这种变动存在一定的问题。如对外投资金额有了巨额增加，但投资收益增加很小甚至减少，这就说明与这种变化不相适应，可能存在某种问题。

(2)从会计资料和其他资料反映经济活动的真实程度，来鉴别判断被审计单位有无问题。会计资料及其他资料理应真实、准确地反映单位各项经营活动的过程和结果，如果资料反映的情况和实际活动不符，则被审计单位就有弄虚作假的可能。

(3)从会计账户对应关系的正确性，来鉴别判断被审计单位有无问题。相关的会计账户都有明确的对应关系，而每个账户都有固定的核算内容，如果任意变动每个账户的核算内容，甚至将不相关的账户对应起来，一般都存在造假行为。如将投资收益、其他收入记入应付账款账户，或将应收款账户与费用账户对应、收入账户与应付款账户对应，以达到转移收入或支出的目的。

(4)从时间上有无异常，来分析判断被审计单位是否存在问题。每项经济业务从开始执行到结束的整个过程所持续的时间，都有一定的限度。若在有关资料上没有载明业务发生时间，或是虽载明了时间，但从发生日至记账日(或结转日)之间的时差相距甚远，则可能隐藏着某种问题。

(5)从单位购销活动有无异常，来鉴别判断被审计单位有无问题。审计人员可从书面资料审阅中发现被审计单位在购销活动方面有无舍近求远、会代购劣的现象，以及购销活动内容、物流方向、购销价格、结算方式等是否正常、合理、合法。

(6)从业务经办人的业务能力、工作态度以及思想品德，来鉴别判断可能存在的问题。审计人员可以从书面资料审阅入手，进一步了解重要业务经办人的政治、业务素质情况，以助于判断有无问题存在。

(7)从资料本身应具备的要素内容，去鉴别判断问题存在可能性。任何资料都应该具备所要求的要素，如果要素内容不全，均应进一步查明原因，以证实有无问题。

要有效地运用审阅法，必须结合使用复核、核对的方法，便于及时证实审阅中发现的问题，审阅时应认真仔细，不要放过一个要素，更不要放过一个数字，边审阅、边思考，善于发现点和线索，并要进行完整的记录。为了避免重复和疏漏，审阅应运用符号，以区别已审阅和未审阅的资料。

[illegible]复核法

复核法，又称复算法，或验算法，是指通过对有关数据进行重新计算，来验证其是否正确

的一种审计技术。被审计单位的很多会计数据都是通过一定公式进行算术运算求得的，可会因工作人员的疏漏，或业务水平，或故意舞弊而造成数据失真。因此，在审计时就有必要对有关数据指标进行复核。复核亦是一种重要的审计技术。

审计时，需要复核的内容主要有两个方面，即会计数据的复核和其他数据的复核。

1. 会计数据的复核

会计数据的复核，主要是指对有关会计资料提供的数据进行的复核。

(1)在会计凭证方面

①复核原始凭证上的数据、单价与金额的计算有无错误，以及多个子项的原始凭证，注意复核其合计是否正确，对于自制的付款凭证如工资结算凭证更应注意，以防有诈。

②复核记账凭证所附原始凭证的金额合计是否正确。

③复核记账凭证汇总表(科目汇总表)是否正确。

④复核转账凭证上转记金额计算是否正确。

⑤复核成本计算中有关费用的归集与分配，以及单位成本的计算有无错误等。

(2)在会计账簿方面

①复核明细账、日记账、总账的本期借贷方发生额之和的计算是否正确。

②复核各账户余额的计算有无错误，尤其应注意现金日记账和有关实物明细账的复核：以防利用记账技巧进行舞弊。

③复核在有关明细账余额之和的计算上有无错误。

(3)在会计报表方面

①复核资产负债表中的小计数、合计数及总计数的计算是否正确。

②复核损益表及其主营业务收支明细表、利润分配表中的利润总额、净利润及利润分配等有关数据的计算有无错误。

③复核现金流量表有关项目的计算、小计、合计数有无错误。

④复核其他明细表有关栏和行的合计，以及最后的总计计算有无错误。

⑤复核各报表补充资料中有关指标的计算是否正确。

2. 其他数据的复核

主要是对统计核算提供的一些重要指标的复核，如工作时间的复核(包括定额工作时间、计划工作时间、实际工作时间)，生产任务完成情况的复核等。必要时，还应对有关预测、决策数据进行复核。

复核法虽然是一种较为简单的技术方法，但要取得良好的效果，必须善于抓住重点、找准关键的数据，必须小心谨慎、反复验算，绝不可自信和轻信。

三、核对法

核对法，是指将书面资料的相关记录之间，或是书面资料的记录与实物之间，进行相互比对以验证其是否相符的一种审计技术方法。核对法亦是审计技术方法中较为重要的技术方法。按照复式记账的原理核算的结果，资料之间会形成一种相互制约关系，若被审计单位



的有关人员，存在无意的工作差错或故意的舞弊行为，都会使形成的制约关系失去平衡。因此，通过对相关资料之间的相互核对，就能发现可能存在的各种问题。

在审计中，需要相互核对的内容很多，但概括起来，主要有三个方面：即会计资料间的相互核对，会计资料与其他资料的核对，以及有关资料与实物的核对。

1. 会计资料间的核对

(1)核对记账凭证与所附原始凭证。核对时应注意两点：一是核对证与证之间的有关内容是否一致，包括经济业务内容摘要、数量、单价、金额合计等；二是核对记账凭证上载明的所附凭证张数是否相符。

(2)核对汇总记账凭证与分录记账凭证合计，视其是否相符。

(3)核对记账凭证与明细账、日记账及总账，查明账证是否相符。

(4)核对总账与所属明细账余额之和，查明账账是否相符。

(5)核对报表与有关总账和明细账，查明账表是否相符。

(6)核对有关报表，查明报表间的相互项目，或是总表的有关指标与明细表之间是否相符。

上述核对内容要点，可概括为证据核对、账证核对、账账核对、账表核对和表表核对。

2. 会计资料与其他资料的核对

(1)核对账单。即将有关账面记录与第三方的账单进行核对，查明相互是否一致，有无问题。如将单位的银行存款的日记账同银行的对账单进行核对，将应收应付账款与外来的对账单进行核对等。

(2)核对其他原始记录。即将会计资料同其他原始记录进行相互核对，查明有无问题。这些重要的原始记录包括核准执行某项业务的文件、生产记录、实物的入库记录、出门证、出库记录、托运记录、职工名册、职工调动记录、考勤记录及有关人员的信函。在进行某些专案审计时，这种会计资料同其他原始记录之间的相互核对，尤为重要。

3. 有关资料记录与实物的核对

报表或账目所反映的有关财产物资是否确实存在，是财产所有者普遍关心的问题。因此，核对账面上的记录与实物之间是否相符，是核对的重要内容。核对时，应将有关盘点资料同其账面记录进行核对，或是拿审计时的实地盘点获得的结果同其账面记录核对。

通过以上核对，能发现其中差异所在。这些差异，有些还需要进一步审查。进行审查时，应分析判断产生的原因及后果，然后再确定需要采用的检查方法，并实施更深程度的审查。

具体进行核对时，可以由两个人进行，也可由一个人进行。由两个人进行时，一般是一个读，另一个对，这样做可以提高效率，但常常会因看错、读错或听错而影响核对结果。由一人进行核对时，出错的可能性小，也便于发现问题，但效率低。为了取得满意的核对效果，核对前，应对将用来核对的资料本身的可靠性进行复核；核对过程中应特别细心，并要运用各种符号对是否核对过、是否有疑问加以识别；对复核中发现的差异、疑点、线索等要详细记录，必要时要运用其他审计技术及时查明问题。

四、盘存法

盘存法，是指通过对有关财产物资的清点、计量，来证实账面反映的财物是否确实存在的一种审计技术。按具体做法的不同，有直接盘存法和监督盘存法两种。直接盘存法，指审计人员在实施审计检查时，通过亲自盘点有关财物来证实与账面记录是否相符的一种盘存方法。监督盘存法，指在盘点有关财物时，审计人员不亲自盘点，而是通过对有关盘点手续的观察和在场的监督，来证实有无问题的一种盘存法。也有将这种盘存方法列入观察法范畴的。在审计过程中，多数采用监督盘存法。由于财产物资方面极易被贪污，也极易弄虚作假和舞弊，而财产的所有者都很关心授权经管人员经管的财产是否完整，因此，确定财产物资的实有情况，就成了审计的重要内容。

1. 盘点前的准备

(1)确定需要盘点的财物并予以封存。被审计单位的财物种类繁多，全面盘点不大可能，且也无必要，因此，应根据审计目标和应审计项目的具体情况，来确定需要盘点的重点。一般可按如下标准来衡量：在应盘点的财物确定好以后，若不能立即同时盘点，且又难保证不让审计单位知道情况时，则应将需要盘点的物资予以封存，贴上封条后将钥匙交财物经管人保管。

(2)调查了解有关财物的收发保管制度，并对各项制度控制功能的发挥情况做出评估，找出控制的薄弱环节，明确重点。

(3)确定参加盘点的人员。在盘点成员中，至少要有两名审计人员，一名财务负责人和一名实物保管人，同时，还应有必要的工作人员。

(4)结出盘点目的账面应存数，即通过审阅、复核、核对，将账面记录和计算错误予以消除。

(5)准备记录表格，检查度量器具。对于有关用来盘点的度量器具，一定要经过检查，以防弄虚作假而使盘点结果失真。

(6)选择恰当的盘点时间。盘点时间的选择，一般以不影响工作正常进行为准，宜选择在每天的业务终了后，或是业务开始前。

2. 进行实地盘点

准备就绪后，应立即着手进行盘点，对于一般的财物盘点，审计人员在场监督，看工作人员是否办理了手续，同时，注意观察有关物品的质量；对于特别重要的财、物盘点，审计人员除了监督、观察外，还应进行复点，如现金的盘点、其他有价证券的盘点、贵重物品的盘点等。

盘点完毕，应将其盘点所获的实际情况，如实地填在事先准备好的表格上。

3. 确定盘点结果

通过盘点获得的结果，再与账存进行比较，就可知道账实间是否相符，以及不符的差异，若不相符，则究竟存在什么问题，还要运用其他方法进一步检查落实。

盘点结果确定以后，应由所有在场人员(尤其是实物保管人、财务负责人及审计人员)在盘点表上签名，以明确责任。

盘存法主要用于各种实物的检查，如现金、有价证券、材料产成品、在产品、库存商品、低值易耗品、包装物、固定资产等。

在具体运用盘存法时，应特别注意以下几点：

①实物盘存一般采取预告检查，如有需要也可采取突击查方式，如果实物存放分散，应同时盘点。若不能同时盘点，则对未盘点实物的保管，应在审计人员的监督下进行。

②不能只清点实物数量，还应注意实物的所有权、质量等。

③任何性质的白条，都不能用来充抵库存实物。

④在确定盘点小组的人选时，不能完全听任被审计单位，以防串通合谋舞弊。

⑤确定盘点结果，不要轻易作结论，尤其是涉及个人的问题，更应谨慎从事。

⑥若遇有检查日与结账日之间不一致时，应进行必要调整。调整时，可分别按以下公式进行：

结账日账面存数＝盘点日账面应存数＋盘点日与结账日之间的发出数－盘点日现结账日之间的收入数

结账日实存数＝盘点日实存数＋盘点日与结账日之间的发出数－盘点日与结账日之间的收入数

注意，第一公式中的盘点日账面应存数，是在盘点准备阶段确定的，一般认为无核算错误的账面存数，而不是被审计单位提的盘点日账余额；两个公式中两个调整项，数据相同，但无论是期间的付出，还是期间的收入，若要用来调整，则必须经过审计人员的审核，只有认为正确无误时，才能用来调整。

五、函证法

函证法指审计人员根据审计的具体需要，设计出一定格式的函件并寄给有关单位和人员，根据对方的回答来获取某资料，或对某问题予以证实的一种审计技术方法。

函证按要求对方回答方式的不同，又有积极函证和消极函证两种。积极函证，是指对函证的内容，不管在什么情下，都要求对方直接以书面文件的形式向审计人员做出答复。消极函证，是指对于函证的内容，只有当对方存有异议时，才要求对方直接以书面文件形式向审计人员做出答复。至于在何种情况下应用积极函证或消极函证，则一般视函证业务事项的具体情况而定。

1. 函证方式的选择

就函证方式而言，有积极函证和消极函证。积极函证方式适用于以下场合：

(1)函证业务事项较为重要。一方面可以从该业务事项的金额大小来衡量，另一方面，可以从该业务事项涉及的问题性质来衡量。

(2)函证业务事项极为有限。

(3)函证业务事项延续的时间极长。

(4)对函证业务事项还存有较多疑点。

其余场合，则可采用消极函证方式。在采用消极函证的方式时，只要在规定的期限内未收到他方的答复函，则函证业务事项的实际情况，与审计人员的认识是一致的。

2. 函证内容的设计

在进行函证的情况下，他方是按照审计人员在函证中的具体要求来回答问题的。因此，设计出既能满足审计人员要求，又便于他人理解和回答的函件，就显得特别重要。函证应包括以下内容：

(1)审计机关名称。

(2)他方名称(姓名)、发函目的、函证业务事项及要求。

(3)函证业务事项的具体内容。

(4)审计机关及他方的签章和发函及回复的日期等。

函证法既可用于有关书面资料的证实，也可用于有关财产物资的证实，如应收应付账款余额真实性的核实，财物所有权的核实等。一般而言，凡需从被审计单位以外的其他单位获取有关材料才能达到审计的目的时，就可采用函证技术。不过，在其他单位与被审计单位存在极大依赖，或是被审计单位与其他单位有意串通的情况下，采用函证技术将是无效的。

应用函证技术时应根据需要，选择适当的函证方式、设计恰当的函证文件以外，还应注意以下问题：

①应避免由被审计单位办理与函证有关的一切事项，包括信件的封口、投递、接收等。

②对于重要事项的函证，应注意保密，以防被审计单位临时采取补救措施。

③在采取积极函证的方式下，未能在规定期限内收到答复函时，应采用其他措施，或是再次发函，或是亲临核实。

④为了便于控制，应对函证事项和单位开列清单，并做好相应记录。

六、观察法

观察法是指审计人员通过实地观看视察来取得审计证据的一种技术方法。如审计人员进入被审计单位以后，对被审计单位所处的外部环境和内部环境进行观察，借以取得环境证据；审计人员对被审计单位人员行为进行观察借以发现问题和证实问题，并取得行为证据；审计人员对被审计单位的财产物资进行观察，了解其存放、保管和使用状况，借以确定盘点重点、证实账簿记录、充实证据资料。

观察法除应用于对被审计单位经营环境的了解以外，主要应用于内部控制制度的遵循测试和财产物资管理的调查，如有关业务的处理是否遵守既定的程序，是否办理应办的手续；财产物资管理是否能保证其安全完整，是否有外存的厂房、物资等，外借的场地、设备是否确实需要等。观察法结合盘点法、询问法使用，会取得更佳的效果。

七、鉴定法

鉴定法，是指审计人员对于需要证实的经济活动、书面资料及财产物资超出审计人员专业技术时，由审计人员另聘有关专家运用相应专门技术和知识加以鉴定证实的办法，如审计人员需要对书面资料真伪的鉴定，实物性能、质量、估价的鉴定，经济活动合理性的鉴定等，如审计组织中无该方面的专业人才，就有必要聘请有关专家进行鉴定。鉴定法主要应用于涉及较多专业技术问题的审计领域，如经济效益审计领域；同时也应用于一般审计实务中难

以辨明真伪的场合，如纠纷、造假事项等。

应用鉴定法，在聘请有关人员时，应判断被聘人员能否保持独立性，与被鉴定事项所涉及的有关方面有无利害关系；鉴定后应正式出具鉴定报告并签名，以明确责任。

八、分析法

分析法是通过对被审计项目有关内容的对比和分解，从中找出各项目之间的差异及构成要素，以揭示其中有无问题，为进一步审计提供线索的一种审计技术。审计工作中一般采用的分析法，主要有比较分析法、科目分析法和趋势分析法等。

1. 比较分析法

比较分析法，是指直接通过对有关项目之间的对比，来揭示其中的差异，并分析判断其差异形成原因的一种分析技术方法。按对比时所用指标的不同，又分绝对数比较和相对数比较分析两种。绝对数比较分析，指直接以有关项目之间的总额进行对比，来揭示其中差异所在并进行分析判断的一种分析技术。这种比较，可以揭示有关审计项目的增减变动有无异常，是否合情合理、是否存在问题。若将被审计项目在各个不同时期的总额变动情况进行综合比较分析。则还可以揭示被审计单位经济活动的发展趋势，并在整体上判断有无产生问题的可能。相对数比较分析，又称比率分析，它是指通过计算出被审计项目的百分比、比率或比重结构等相对数指标，然后根据相对数指标的对比，来揭示其中的差异并分析判断有无问题的一种分析。

2. 科目分析法

科目分析法又称账户分析法，是指根据科目对应关系的原理，按其借方或贷方的对应科目编制棋盘式对照表，进行分别登记，再分析其中有无问题的一种分析技术方法。

科目分析法是账户分析的一种形式。从理论上讲，科目分析法可以应用于每个会计科目的检查，但实际上没有必要，而且往往也难以办到。因此，科目分析法只对一些容易产生错误和舞弊问题的科目采用，如现金、银行存款、销售等。

在具体运用科目分析法时，还应注意以下各点：

(1)应针对被审计单位的具体情况，找出其中应该重点检查的科目。

(2)在编制科目分析表时，应谨慎小心，以防疏漏而导致错误的审计结论。

(3)必须将正常的对应科目列全，否则难以发现问题。

3. 趋势分析法

趋势分析法，亦称动态分析法，是指从发展的观点来分析研究经济活动在时间上的变动情况，从而揭示其增减变动的幅度及其发展趋势是否正常、合理、有无问题的一种分析技术方法。趋势分析技术不是着眼于某一个时点，而是从各个不同时期的综合比较来揭示其中的规律性，并预测未来。因此，采用这种分析技术便于把握被审计单位经济活动的发展前景，并提出一些建设性的意见和建议。

趋势分析法既适用于财务审计中用来揭示被审计的经济活动有无问题，也适用于经济效益审计中用于揭示活动的发展前景。在具体应用趋势分析法时，还应特别注意以下各点：

①进行分析前，应对用来进行分析的各种指标本身的可比性予以认可。

②用于进行趋势分析的有关指标，在各个时期应具备可比性。

③选用的方法必须合理、恰当。

④做出分析结论时，应综合考虑各种因素的影响，决不能草率从事。

审计方法的运用

审计的方法，分为审计的指导思想方法、取证方法、选择审计标准方法、审计技术方法和处理审计关系的方法。

在此只介绍几种主要方法的运用。

一、审计的指导思想方法

审计的指导思想方法又叫一般方法，是指具有普遍意义的审计的理论法则。其实质是指审计的认识论问题。也即是审计工作者观察问题、处理问题的立场、观点和思想方法问题。从唯物辩证法的观点出发，审计的指导思想方法，具有以下内容：

(1)要一切从实际出发，客观公正地观察和处理问题。

(2)要以普遍联系的观点，全面地观察和分析问题。

(3)要以透过现象看本质的观点，本质地观察和分析问题。

(4)要以发展的观点，历史地观察和分析问题。

(5)要以长远的观点，眼前利益与长远利益相结合地处理问题。

(6)要以全面的观点、宏观与微观、国家、集体、个人各方面利益相兼顾地处理问题。

> **请注意**
>
> 审计一般方法的原则内容。

二、审计的取证方法

审计的取证，就是运用各种审计方法手段来索取审计证据。审计证据是审计人员在审计过程中取得的、证明被审计单位经济活动真实情况的凭据。是审计人员对审计结果发表审计意见，做出审计结论和处理决定的事实依据。

审计取证方法是指对审计证据的搜集和加工的方法。审计的证据种类很多，书面证据、有实物证据、口头证据和环境证据等。不同的审计证据，要采用不同的审计方法手段去搜集。书面证据要用审计记录、函证、书证来索取；实物证据要用盘点钱物来索取；口头证据要用询问记录来索取；环境证据要用观察调查摄录来索取。

运用各种审计方法手段索取的初始审计证据，只是潜在的证据，其有用与否，证明力强弱如何，一概不知。因此，对索取的各种初始证据必须进行加工，使之由潜在性质的证据变为现实有用的证据和充分有效而适切的证据。其加工的程序和方法有三：即对初始证据进行归类整理；对各类初始证据进行鉴定；对鉴定后的有用证据进行综合。具体是：

(1)运用各种审计方法手段索取的审计证据——初始证据。

(2)对初始证据分类整理得出的审计证据——潜在性质的审计证据。

(3)对潜在性质证据挑选鉴定得出的审计证据——现实有用的审计证据。

(4)对现实有用证据归类综合得出的审计证据——充分有效而适切的审计证据。

(5)将充分有效而适切的审计证据,用于审计报告、审计结论和审计意见。

三、选择审计标准的方法

审计的标准,是衡量判断审计事实(证据)的正、误、是、非、优、劣的尺度,是评价审计结果、发表审意见、做出审计结论的法度依据。它分为法律法规、规章制度、原理原则、计划预算、合同指标等。选择好充分而适切的审计标准,是审计工作成功的关键。因此,研究选择审计标准的方法极为重要。

选择审计标准的方法,主要是指选择和使用审计标准时应注意的事项。即是:

(1)选择审计标准时要注意与审计种类相适应。如财政、财务收支审计,就要选择财经法规、财会制度、会计原理原则、成本条例等作为衡量判断审计事实的标准;经济效益审计,就要选择财务计划、业务规范、经济指标等作为衡量判断的标准;财经法纪审计,就要选择财经法律、法规、国家法令、政策等作为衡量判断的标准。

(2)选择审计标准要注意与审计的时效性相适应。如过时的旧审计标准(会计制度、报销标准等)就不能再使用,而要用最新近的标准来衡量判断与结论。

(3)选择审计标准要注意与审计的地域效力相适应。如在江苏的差旅费补助标准就不能拿到北京或香港去作审计的衡量判断标准。

(4)使用审计标准时,要注意核对审计标准的原文,必须时要引用审计标准的原文的具体原句。

案例分析　多种审计方法　揭穿弄虚作假

审计机关在对某建筑工程实施竣工决算审计中,发现该项目所用的装饰建材大都在外省市采购,且以合同单价包干,材料的质量、型号和价格的真实性较难确认。审计组通过周密的审前调查,把审计重点放在建筑内外装饰及安装工程方面,并将外墙石材的用量、质量、价格作为突破口,开展审计工作。现场审计中,审计人员分别采用了:现场丈量法——发现了工程量高估冒算;开凿测量法——发现了石材质量弄虚作假;样本询价法——发现了石材价格明显偏高;专业检测法——证实了审计询价的建材与施工所用建材同类同型号。审计人员掌握了充分的证据,胸有成竹地向被审计单位提出质疑,成功地突破了对方的心理防线,代甲方和施工单位从最初的百般阻挠、千方百计狡辩,到最终在事实面前无话可说、心悦诚服。

一、审前调查,确定审计重点

审前调查发现,该审计项目有以下特点和实施难度:一是项目投资额较大,上报完成投资1.38亿元,列入区重大工程建设项目,各方面关注度较高,审计压力较大;二是该项目的代建单位管理经验丰富,区里较大的政府投资项目都由该单位代建,审计协调难度大;三是该项目代建单位已委托社会中介机构进行全过程投资控制,并进行了审计,出具了竣工决算

审计报告，施工单位已经接受过一次审计，对审计机关再审计有抵触情绪，审计核减较难；四是审计人员对建筑工程主体的柱、梁进行了抽审，认为主体工程量计算基本准确，但建筑所用的装饰建材大都在外省市采购，数量大、价格高，且以合同单价包干，因此材料的质量、型号、价格的真实性确认较难。面对上述困难，审计人员在审计机关领导的大力支持下，统一思想，明确了工作思路：一是因为该工程是区重大工程项目，关注度高，影响面大，审计更应履行监督职责，把好关，守好门，保证工程质量和结算如实；二是对该项目进行审计，如发现代建单位管理方面问题，可能在区层面带有一定共性，不仅可以为同类其他项目的审计奠定良好的基础，还可以进一步规范该代建单位的管理行为，促进代建单位提高管理水平；三是对财力投资项目进行审计监督，是审计法赋予审计机关的职责，被审计单位及施工单位有义务积极配合，社会中介机构的审计结果也应接受审计机关的审计监督；四是对装饰材料的审计重点放在石材上，着重对石材的工程量、质量和价格等，采用多种手段严格审计，防止弄虚作假。

二、现场丈量，工程量高估冒算

审计人员通过目测，发现被审计单位提供的部分竣工图与实际存在差异，便对建筑工程的外墙干挂石材、室内精装修进行了实地丈量。丈量结果不出所料，施工单位在外墙石材的外部尺寸上弄虚作假，在竣工图上放大了尺寸，而工程监理、技术人员在未作核实的情况下，在竣工章处签字认可，从而导致送审的外墙石材工程量多计了约20%。

三、开凿测量，质量弄虚作假

初战告捷，审计人员信心大增，按照审计方案继续实施。审计人员通过职业判断，对建筑物竣工图标示的部分外墙干挂石材厚度4.5cm产生了怀疑。虽然竣工图纸对装修石材的厚度进行了明确标注，但该品种石材价格较高，石材厚度如出现不实对工程造价影响较大。但当审计人员向代建方和施工方提出异议时，对方坚持竣工图标示尺寸是正确的，并进一步签字确认和书面承诺。由于石材均已安装完毕，厚度仅凭外观无法看到，如需测量只能开凿确认。面对代建方和施工方的坚持，如开凿无问题，不仅审计权威性受损，而且今后的沟通、协调工作难度会更大。在此情况下，审计人员面临巨大的压力。但为了保证审计质量，审计人员坚持自己的专业判断，在取得审计机关领导的支持后，决定对石材厚度选点进行开凿确认。审计人员顶着压力，召集建设单位、代甲方、施工单位一起，选点开凿验证，结果证实石材实际厚度只有3cm，为竣工图标示的2/3。

四、样本询价，价格明显偏高

审计人员发现该建筑物所用石材未经招投标采购，而是由代甲方指定材料供应商供货，自行在外省市采购，并用单价包干的形式签订合同。对此，审计人员认为，石材价格较高，虽然以合同单价包干，且经甲方确认，但也应采取一定方式予以审核，否则存在风险。审计人员尝试使用网上询价、电话询问生产厂家、比对市场信息价等手段对价格进行查询，但效果不理想。代甲方和供应商又不配合，一口咬定价格无误。越是艰难，审计人员越是坚信自己的判断：供应单位正是利用该种石材的询价难和价格的不透明，获取高额利润。审计人员最终想出了办法，假装采购人员带着石材样本，到上海建材市场寻找，终于找到了同种型号的石材，假意购买进行询价，发现该建筑物所用石材价格与同期相比明显偏高，有的型号甚至高出一倍。对石材干挂所用的不锈钢挂件，审计人员也用同样办法，到有关挂件生产厂、施

工队进行询价，发现同期价格仅为上报决算价的 1/2。

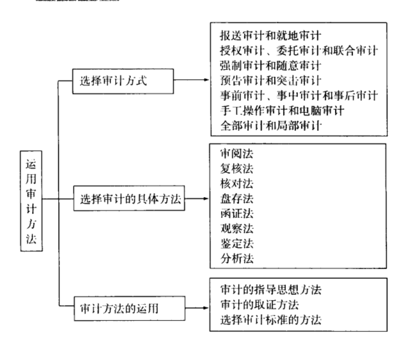
五、专业检测，扩大审计成果

面对审计人员的询价证据，石材供应商百般抵赖，称他们提供的材料与市场上的石材不同，质量好，不易风化，因此价格偏高。施工方也提供材料表明他们用的不锈钢挂件为进口不锈钢，不同于市场上一般的国产不锈钢，价格不具有可比性。对询价结果，代甲方和施工单位均不认同。审计人员又开动脑筋，与代甲方一道，将建筑物所用的石材样本与市场询价的石材样本一并送至同济大学质量检测站检测鉴定。经专业检测认定，得出两种石材为同类的结论，不存在质量上的差异。同时，对石材的不锈钢挂件送至上海钢铁工艺技术研究所测试中心检测，检测结果表明，该挂件与市场询价的国产不锈钢型号相同，施工方“进口不锈钢”的谎言不攻自破。面对专业检测结果，代甲方和施工单位都无话可说。在事实面前，他们承认了材料价格虚高，并佩服地说“你们国家审计真行，没想到你们下了这么大功夫”。审计组根据询价、检测结果，在尊重合同的前提下，经代甲方与材料供应商和施工方协商，对材料价格作了一定的下浮。该项目上报完成投资 13 857 万元，通过审计，审定项目总投资为 13 007万元，共核减 850 万元。审计节约了财政支出，提高了投资效益。

【分析】 本案例叙述了通过审计发现某建筑工程项目使用的材料存在工程量高估冒算、质量弄虚作假、价格明显偏高的问题。在审计过程中，审计人员面对困难，理清思路，明确目标，一查到底，发扬了严谨细致的工作作风和不查清楚不罢休的敬业精神。同时，采用了现场丈量、开凿测量、样本询价、专业检测等有效的审计方法，揭示了该工程项目中存在的高估冒算问题，保证了审计质量，有效地发挥了审计监督作用。

资料来源：《上海审计》杂志 2009 年第 2 期　上海市浦东新区审计局

知识回顾



职业判断能力训练

一、选择题

1. 在实际工作中，往往把审阅法与(　　)结合起来加以运用。

   A. 观察法　　B. 鉴定法　　C. 比较法　　D. 核对法

2. (　　)是指通过对有关财产物资的清点、计量，来证实账面反映的财物是否确实存在的一种审计技术。

   A. 观察法　　B. 盘存法　　C. 比较法　　D. 核对法

3. (　　)是指审计人员通过实地观看视察来取得审计证据的一种技术方法。

   A. 观察法　　B. 盘存法　　C. 比较法　　D. 核对法

4. 2009 年 12 月 25 日对乙公司材料进行监盘后，确认其实有库存材料金额 5 000 万元。2009 年 12 月 26～31 日收入材料 4 000 万元，领用支出材料 3 500 万元，企业 2009 年 12 月 31 日账面库存材料 5 400 万元，则企业库存较实存少计材料(　　)万元。

   A. 5 500　　B. 100　　C. 4 500　　D. 900

5. 2009 年 3 月 5 日对甲公司现金进行监盘后，确认其有现金数额 1 000 元，2009 年 1 月 1 日至 3 月 5 日现金收入 165 200 元，现金支出 165 500 元，则推断 2009 年 12 月 31 日库存现金为(　　)元。

   A. 1 300　　B. 2 300　　C. 700　　D. 2 700

6. 采用核对法，核对的主要内容包括(　　)。

   A. 证证核对　　B. 账证核对　　C. 账实核对　　D. 账账核对

7. 审查书面资料的审查对象主要是(　　)。

   A. 经营方针　　B. 会计凭证　　C. 经济政策
   D. 会计账簿　　E. 财务报表

8. 调查法常用于以下(　　)方面。

   A. 对未达账项的调节　　B. 实物性能、质量、价值的鉴定
   C. 对财产物资的调节　　D. 企业内部控制的执行情况

9. 鉴定法主要用于对(　　)的鉴定。

   A. 书面资料　　B. 实物性能、质量、价值
   C. 经济活动的合法性　　D. 经济活动的有效性

10. 观察法是指审计人员实地观察被审计单位的(　　)，以获取审计证据的方法。

    A. 实物资料　　B. 经营场所
    C. 有关业务活动　　D. 内部控制的执行情况

二、判断题

1. 在财经法纪审计中，对现金和贵重的财产物资应采用直接盘存法进行突击性盘点。(　　)

2. 就地审计可以深入实际，调查研究，易于全面了解和掌握被审计单位的实际情况，是我国审计工作中使用最为广泛的一种审计方式。 ( )

职业实践能力训练

某被审计单位 2009 年 12 月 31 日库存商品明细账结存数量，2010 年 1 月 1～18 日收发记录、2010 年 1 月 18 日盘点数据如下表所示。

品名	12 月 31 日账存数	1 月 18 日盘点数	1 月 1～18 日		12 月 31 日库存数	12 月 31 日账实是否相等
			发出数	收入数		
A 产品	7 198	8 060	10 720		11 400	
B 产品	7 720	7 580	12 930		12 800	
C 产品	4 150	3 790	5 660		5 300	

要求：运用审计调节法计算并完成上表。

职业拓展能力训练

一、训练目的

通过训练，锻炼学生对数字的敏感性。

二、实训内容与具体要求

1. 实训内容：2009 年 1 月 10 日上午 9 点，注册会计师参加了对甲公司库存现金的盘点工作，其盘点结果如下表所示。

币值（元）	数量（张）	金额（元）	币值（元）	数量（张）	金额（元）
100	12	1 200.00	0.50	3	1.50
50	5	250.00	0.20	15	3.00
20	—	—	0.10	18	1.80
10	2	20.00	0.05	7	0.35
5	3	15.00	0.02	13	0.26
2	4	8.00	0.01	—	
1	16	16.00			
合计		1 509.00			6.91
总计	1 515.91（现金实存数）				

2. 实训要求：根据盘点编制“库存现金盘点表”。

项目十

收集审计证据

学习目标

知识目标

(1)了解审计证据的含义和特征；

(2)理解审计证据的整理与分析需要注意的问题；

(3)掌握审计证据的种类。

能力目标

(1)掌握审计证据的获取方法；

(2)掌握审计证据的整理与分析的方法。

任务案例

小沈进入审计现场——学习收集审计证据。要把学到的审计证据的理论，用于获取审计证据的审计实践，掌握审计证据的整理与分析的方法。

全面了解审计证据的种类

一、审计证据的含义和特征

(一)审计证据的含义

审计证据是指审计机关收集的用以证明审计事项并作为审计结论基础的材料。审计人员通过审查会计凭证、会计账簿、会计报表,查阅与审计事项有关的文件、资料,检查现金、实物、有价证券,向有关单位和个人调查等方式进行审计,并取得证明材料,而审计证明材料,通常就是审计证据。它是证明事实是否客观存在的材料,是证明被审计事项单位财政收支、财务收支及其有关的经济活动真相的凭证。它是审计人员对审计事项进行认识和判断的客观基础,也是审计机关提出审计意见,做出审计决定的客观事实基础。

注重证据的审计工作所做出的审计报告和处理意见,才是令人信服的,才能被审计单位和审计对象所接受。证据不足所做出的审计报告和处理意见,不仅伤害了被审对象,歪曲了审计事实,更为严重的是降低了审计工作的权威性。因此,审计证据在审计工作中具有非常重要的作用。

> 请注意
>
> 审计证据在审计工作中的作用。

(二)审计证据的特征

审计证据有以下几个特征:

1. 客观性

客观性是指审计证据的可靠性,审计证据是客观事实的反映,不是主观臆断的产物。审计人员在取证和运用证据时,应坚持实事求是、客观公正的态度,防止估计与虚构。客观性要求审计证据载明的时间、地点、事实、当事人等必须和事实相符;审计证据所描述的被审经济事项的变化过程、因果关系、制约因素、影响程度,必须真实而不能虚构;审计证据中涉及的各种数字都必须通过验算和核对,一定要和事实相符,客观性是审计证据胜任其证明的必要条件,不客观的证据没有任何证据力。

审计人员通常按照下列原则考虑审计证据的可靠性:

(1)从外部独立来源获取的审计证据比从其他来源获取的审计证据更可靠。

(2)内部控制有效时内部生成的审计证据比内部控制薄弱时内部生成的审计证据更可靠。

(3)直接获取的审计证据比间接获取或推论得出的审计证据更可靠。

(4)以文件记录形式(无论是纸质、电子或其他介质)存在的审计证据比口头形式的审计证据更可靠。

(5)从原件获取的审计证据比从传真或复印件获取的审计证据更可靠。

2. 合法性

合法性是指审计证据必须具有法律上的效力。即指审计人员必须依照审计法规规定的手续和程序收集审计证据。要得到被审计单位或提供证据人员的正式认同，如签字、盖章等，否则审计证据就不具有法律效力。有些证据其本身也有证据力，并且与审计事项相关，但由于收集手续不当，没有得到证据提供者的认同，因此就不具有法律效力，也就不能用来证实问题。

3. 充分性

充分性是指审计证据的足够性，审计证据的数量能足以支持审计人员的审计意见。因此，它是审计人员为形成审计意见所需审计证据的最低数量要求。

4. 相关性

相关性是指审计证据应与审计目标相关联。审计人员所收集的审计证据只有与审计目标相关联，审计证据才具有证明力，才能用来证明或否定被审计单位认定的事项，才能如实地反映客观审计事实。可以说，相关性是能够胜任审计证据的先决条件。证据的相关性越强，其质量越好。例如，存货监盘结果只能证明存货是否存在，有无毁损短缺，而不能用来证明存货计价及所有权，这就是由证据与目标的相关性决定的。

审计证据的数量要达到“能胜过合理的怀疑”这一种程度，是指审计证据的(　　)。

A. 可靠性　　B. 合法性　　C. 充分性　　D. 相关性

二、审计证据的种类

(一)按照审计证据的外形特征分类

1. 实物证据

实物证据是指通过实际观察或盘点所取得的、用以确定某些实物资产是否确实存在的证据。如实际观察和实地盘点资产、存货，是这些财产物资实际存在的最好证据。实物证据有两个特点：

(1)通过实物盘点方法取证。

(2)作为物证能够通过价值加以反映。

实物证据最可靠，具有很强的证明力。实物证据可以有效地证实资产、实物的形态、数量、特征、质量等，但不能证明资产或实物的所有权、计价及分类等。

2. 书面证据

书面证据亦称文件证据，又称书证，是审计人员所获取的各种以书面文件为形式的一类证据。书面证据可以是原本，也可以是经过鉴证的副本、抄件和复印件。书面证据数量大、

来源广、作用广泛、易于篡改，审计人员在取证过程中，要充分利用它，又不能为其所左右，最有效的办法是运用能相互印证或有佐证的书面证据。

3. 口头证据

口头证据是被审计单位职员或其他有关人员对审计人员的提问进行口头答复所形成的一类证据。通常在审计过程中，审计人员会向被审计单位的有关人员询问会计记录文件的存放地点、采用特别会计政策和方法的理由、收回逾期应收账款的可能性等。对于这些问题的口头答复，就构成了口头证据。

口头证据一般可能会带有个人成见和片面观点，可靠性较差，证明力较小，但它具有一定的旁证作用。审计人员可以通过口头证据发掘出一些重要的线索，从而有利于对某些需审核的情况做进一步的调查，以便收集更为可靠的依据。因此，审计人员应对各种重要言词尽快地做成完善的记录，并要注明是何人、何时、在何种情况下所做的口头陈述，必要时还应获得被询问者的签名确认。对同一事项不同人的口头证据如果能够相互印证或一致时，这类口头证据则具有较高的可靠性。

4. 环境证据

环境证据也称状况证据，是指对被审计单位产生影响的各种环境事实。例如：①内部控制状况。如果被审计单位内部控制良好，其会计资料及其他的信息资料可靠程度就高。当审计人员确认被审计单位有健全的内部控制制度并得到很好的遵守时，就可以确认被审计单位现行的内部控制制度为会计资料及其他管理资料的真实性提供了强有力的证据；审计人员也可据此对审计单位会计报表有无重大错误表示意见。当然要对会计报表的有关数据的真实性进一步验证。此外，被审计单位内部控制的完善程度和执行情况还影响到取证多少及审计人员的判断；②管理人员的素质。被审计单位人员素质越高，其所提供的证据差错率越小，可靠性程度就越大。如果一个单位的会计人员素质好，其会计中的差错也会减少，舞弊可能性也会很小，其提供的财务会计信息可靠程度也会增高；③管理条件和管理水平。被审计单位管理条件越好、管理水平越高，其提供的证据可靠程度也就越高；否则，被审计单位所提供的证据就很难予以信赖。

（二）按照审计证据的相关程度分类

1. 直接证据

直接证据是指审计人员通过实地盘点、观察、计算和检查等方法直接收集到的审计证据。它对审计事项具有直接证明力，是能单独、直接地证明审计事项真相的资料和事实。直接证据一般是从经济活动本身的现象中取得。如审计人员亲自盘点取得的盘点记录。

2. 间接证据

间接证据是指被审计单位提供的数据与资料或审计人员经过对其分析与推算后取得的数据资料。例如，企业财务人员向审计人员提供的销售、利润、产量、产值、库存商品等数据，审计人员依据其数据计算的成本利润率等指标都是审计间接证据。

(三)按照审计证据的来源分类

1. 外部证据

外部证据是指由被审计单位以外的组织机构或人士编制的书面证据，一般具有较强的证明力，外部证据又可分为：直接递交的外部证据；被审计单位持有并提交的外部证据。

2. 内部证据

内部证据是指由被审计单位内部机构或职员编制和提供的书面证据。它包括被审计单位的会计记录、被审计单位管理当局声明书等。一般而言，内部证据不如外部证据可靠，但当内部证据在外部流转并得到印证时则具有较高的可靠性；或者在被审计单位内部控制较为健全的情况下，内部证据的可靠程度也是较高的。

3. 观察证据

观察证据是指通过审计人员的自身观察所取得的证据，一般是通过审计人员的视觉检查所获得的资料。这种证据也叫亲历证据。

(四)按照审计证据的制作依据分类

1. 原始证据

原始证据也叫做自然证据，是指审计人员在其审计过程中随时可以获得的，不需要加工的、来自原始出处的第一手证据。如银行对账单等。一般情况下，原始证据比其他证据更先利用和优先考虑。

2. 派生证据

审计证据的制作不是直接源于原始出处，而是从原始证据中派生出来的证据，叫做派生证据。如书证的副本、节录本、物证的复制品等。

3. 加工证据

加工证据是指审计人员在审计过程中对原始证据和派生证据进行分析、整理、归类和制作所形成的证据。如现金盘点报告表等。

(五)按照审计证据的重要性分类

1. 基本证据

基本证据是指能够用来直接证实被审事项的重要证据。它具有较强的证明力，是审计证据的主要部分，所以也称主证。例如实物证据、书面证据，都属于基本证据。审查会计报表是否正确时，账簿是基本证据。

2. 辅助证据

辅助证据是指对基本证据起辅助证明作用的证据。它是用来从旁证明被审事项的真实性和可靠性的证据，所以也称分证或

> **请注意**
> 在每类审计证据中，原始证据审计证据的证明力最强。



佐证。

3. 矛盾证据

矛盾证据是指证明的内容与基本证据不一致或相反的证据。例如，某公司销售情况非常好，但报表上销售收入却不高，这就为审计人员提供了线索。

案例分析 **审计署将经济效益审计作为工作的重点**

审计人员小方在对永盛公司进行审计时，发现：

(1)被审计单位会计报表上的“货币资金”是50 000元。

(2)被审计单位会计账簿上的“现金”、“银行存款”和“其他货币资金”之和为51 000元。

要求：指出小方应把以上资料作为何种证据？

【分析】 这是矛盾证据，为审计人员小方提供了线索，必须重新寻找附加的证据，以肯定或否定这些表面上的矛盾。

掌握审计证据的收集与整理

一、审计证据收集与整理的原则

(1)关注审计证据的特征。如果一个审计项目收集的审计证据数量不足以形成审计结论，应考虑补充收集新的审计证据或通过其他途径来代替。审计人员只能利用与审计目标相关的审计证据来证明和否定被审计单位所认定的事项。审计证据的可靠性受其来源、及时性、合法性和客观性的影响，要注意选取可靠性高的审计证据支持审计结论。

(2)分清现象与本质。某些审计证据所反映的问题可能只是一种假象，审计人员必须对其认真分析，透过现象找出它所反映问题的本质，而不能被表面的假象所迷惑。

(3)排除伪证。伪证是被审计单位等审计证据的提供者出于某种动机而伪造的证据，或是有关方面基于主观或客观原因而提供的假证据。这些证据或因精心炮制而貌似真证据，或与审计事项之间存在某些巧合，如不认真排除，往往就会以假乱真。

二、审计证据收集与整理的要求

确凿、适用的审计证据是审计人员借以提出审计意见、做出审计结论的重要依据。审计人员通过各种途径，采用各种方法对所收集起来的各种审计证据加以整理、筛选，使之成为初步符合审计要求的审计证据。

(1)客观公正、实事求是，防止主观臆断，保证审计证据具有客观性。

(2)对收集的审计证据进行分析、判断，决定取舍，保证审计证据具有与审计目标相关联的相关性。

(3)足以证明审计事项的真相，保证审计证据具有充分性。

(4)严格遵守法律、法规规定，保证审计证据具有合法性。

三、审计证据的收集

不同的审计项目，其审计的依据和查看的审计资料是不同的。但收集证据的途径大体是相同的。一般来说，审计人员在现场审计中，可以通过检查、监督盘点、观察、调查、函证以及录音、录像、拍照、复印、计算和分析性复核等途径，来收集审计证据，主要的有以下几种：

1. 向被审计单位及相关部门直接索取有关证明材料

即审计人员针对审计项目和所要达到的目标，有目的地向被审计单位索取有关文件、凭证、账簿、指标等资料。在索取资料中，被审计单位必须如实提供，不得拒绝或隐匿，更不能提供虚假的资料。如不能及时提供证据，应向审计人员说明理由。同时，若审计发现有虚假的资料，应当场向被审计单位讲明利害关系，以保证索取资料的真实性。

2. 现场查阅

审计人员亲自查阅被审计单位的有关资料，对业务资料、文件、档案材料等从形式到内容进行认真阅读。阅读中不能断章取义、片面理解，要在全面分析、客观公正的基础上，寻求相关的审计证据。对审计发现的问题，在做好笔录的同时，必须获得相关材料的影印件，这样收集的证据才是有价值的证据。

3. 抽查有关资料

在审计过程中，由于审计人员不可能对被审计单位的业务活动进行全面检查，但又必须完成审计项目。因此，审计人员只能根据能反映被审计单位经济活动的相关资料来进行抽查，从而获得必要的审计证据。所以，所要抽查的资料必须是有用的、具有代表性和公允性的资料。

4. 实地盘点

审计人员亲临现场，对被审对象的财产物资进行实地盘存和检查，并与有关记录进行核对来验证其真实性、完整性和安全性。并从中获取足够的证据。这种方法，一般在审计固定资产时比较适用。

5. 实地调查

审计人员通过观察、查询等方法，对查阅不明的事项进行内外调查，从而获得必要的审计证据。

6. 现场观察

现场观察是指审计人员到实地现场，通过观察业务操作流程和岗位之间相互制约程度以及检查内部制度的执行情况等，发现线索和直接获取证据。

7. 分析比较

审计人员利用已获得的有价值的相关资料，采用科学的方法，通过对重要比率、金额及其变动趋势的分析、比较来获取审计证据。



四、审计证据的整理

审计证据的整理没有一个固定的模式，审计的目标不同，审计证据的种类不同，其整理方法也就不同。一般而言，审计证据整理的方法有：

1. 分类和排序

一般对证据的分类是将各种审计证据按其证明力的强弱，或按与审计目标的关系是否直接等因素分门别类地排列成序，也可以按照审计事项分类、审计证据与审计事项相关程度排序，从而使审计方案确定的审计事项脉络清楚、重点突出。

2. 比较

包括两方面的内容：一是将各种审计证据进行反复对比，从中分析出被审计单位财务状况或经营成果的变动趋势及特征；另一方面要与审计目标进行对比，判断其是否符合要求、是否与审计目标相关。如不符合要求，则需补充收集新的与审计目标直接相关的审计证据。

3. 取舍

> **请注意**
>
> 审计工作中收集的证据应注意取舍。

审计人员不必要、也不可能把审计证据所反映的内容全部都包含在审计报告中。在撰写审计报告之前，必须对反映不同内容的审计证据做适当的取舍，舍弃那些与审计目标相关度低的次要审计证据，只保留那些具有代表性的、典型的审计证据在审计报告中加以反映。取舍的标准基本包括两个方面：一是金额大小。对于涉及的违规事项金额较大、足以对被审计单位的财务状况或者经营成果的反映产生重大影响的证据，应当作为重要的审计证据在审计报告中反映；二是问题性质的严重程度。有的审计证据本身所揭露问题的金额也许并不很大，但这类问题的性质较为严重，它可能导致其他重要问题的产生或与其他可能存在的重要问题有关，这类审计证据也应作为重要的证据在审计报告中反映。应注意选取保留证明力较强的审计证据。

4. 汇总和分析

即对审计证据在上述分类、比较和取舍的基础上，审计人员通过审计工作底稿对其进行综合、汇总，将缺乏联系甚至相互矛盾的审计证据进行分析，做到去粗取精、去伪存真、填平补缺、相互印证，得出具有说服力的审计事项的结论。然后，审计人员对各类审计证据及其所形成的局部的审计结论进行综合分析，最终形成整体的审计结论。

概括地说，审计过程就是通过对审计证据的收集、整理，最后形成审计意见和结论的过程，也就是对审计对象的不断认识、不断深化的过程。审计人员经过上述阶段的工作实践，对审计对象中存在的问题和疑点，逐步形成一个比较完整的认识。这对评价审计对象，提出审计意见，做出审计结论，具有重要的意义。

案例分析　审计署将经济效益审计作为工作的重点

审计人员小方在对永盛公司进行审计时，发现：某种库存材料，根据实物证据（盘点表）上列示的数字为55 000元，书面证据（材料明细账）记载的数字为70 000元。实存数小于账存数，即盘点短缺15 000元。根据仓库保管部门职工陈述（口头证据）：其中5 000元系材料损耗，但尚未办理报损手续。其余10 000元的短缺数，原因尚未查清。

要求：小方应根据上述资料进行综合分析，得出何种结论。

【分析】 审计人员小方根据上述资料，通过相关证据的综合分析，可以从总体上对该仓库做出如："该仓库管理混乱，保管不善，内部控制不严，材料短缺、损耗严重"这样的一个比较正确的结论。

课外阅读　安通公司库存现金审计案

（一）背景简介

1. 安通公司库存现金案始末

2008年3月，长安会计师事务所的注册会计师继续对安通公司年度报表审计，按既定的审计计划，进行库存现金审计。该公司现金数经银行核定为2 000元。2008年3月30日早8点钟审查该公司现金日记账上的现金结余数为2 380元。注册会计师采用突击盘点方法，监盘了公司库存现金。经过清点，实际库存情况如下：

（1）现金实有数2 002元；

（2）已收款而未入账的收入凭证两张，计680元；

（3）已付款而未出账的支出凭证3张，计530元，均经有关人员核签。但其中有一张，金额380元，未经受领人签收；

（4）采购员因出差急需，向出纳暂支800元，已过半个月未办报销转账手续；

（5）保险柜里有邮票50元，是财务科寄发邮件用的，已在管理费用中列支。

2. 对安通公司库存现金的审计和结果

注册会计师根据清点情况，编制了一张库存现金清点表。

库存现金盘点核对表

盘点日期：2008年3月30日　　　　单位：元

账面应存数	金额	实际库存数	金额
账面结余额	2 380	盘点实有数	2 002
加：已收款未入账数	680	—	
减：已付款未出账数	150	—	
减：采购暂支款	800	—	
账面实存数	2 110	实际库存数	2 002
溢缺数	－108	—	

会计主管：吴健　出纳：马康　监盘人员：张玮　复核人员：程斯

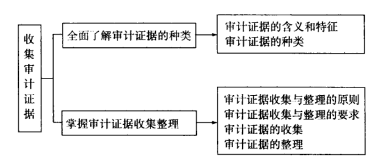


根据现金盘点表，注册会计师做出审计结论及建议：现金账实不符，缺款108元，应查明原因，由责任人赔偿不足。另外，企业账务处理不及时，应立即登账；库存现金限额超限，将超限部分110元送存银行。

（二）审计分析与思考

通过对实物的盘点可以获取实物证据，证明资产的真实存在。实物证据证明力强，但只能证明真实存在，而不能证明所有权和价值，注册会计师在审计过程中要恰当应用。另外，注意取得实物证据的方式和时间及与其他方法的结合使用。

知识回顾



复习思考

职业判断能力训练

一、单项选择题

1. 对于口头证据来说，错误的观点是（　　）。
   A. 口头证据不属于主要的证据
   B. 口头证据并不能证明交易实施真相
   C. 口头证据还需要得到其他证据的支持才更有效
   D. 口头证据相对于环境证据来说更有效
2. 对于被审计单位来说，证明其对某项资产拥有所有权的审计证据类型是（　　）。
   A. 实物证据　　B. 书面证据　　C. 口头证据　　D. 环境证据
3. 审计证据的特性是（　　）。
   A. 充分性　　B. 客观性　　C. 合法性　　D. 相关性
4. 审计人员对审计项目相关内部控制情况进行调查所获取的证据属于（　　）。
   A. 内部证据　　B. 基本证据　　C. 书面证据　　D. 环境证据
5. 下列各项，不属于书面证据的是（　　）。
   A. 销售发票　　B. 成本核算制度
   C. 会计报表　　D. 管理当局声明书
6. 审计人员据以发表审计意见，做出审计决定的根据是（　　）。

A. 审计目标　　B. 审计结论　　C. 审计报告　　D. 审计证据

7. 能够用来直接证实被审事项的重要证据是(　　)。

A. 基本证据　　B. 辅助证据　　C. 旁证　　D. 佐证

8. 应收账款函证回函属于(　　)。

A. 基本证据　　B. 辅助证据　　C. 外部证据　　D. 内部证据

9. 审计证据与审计目标相关联的性质是(　　)。

A. 可靠性　　B. 相关性　　C. 充分性　　D. 适当性

10. 审计证据应能如实地反映客观事实的性质是(　　)。

A. 客观性　　B. 实在性　　C. 可靠性　　D. 真实性

二、多项选择题

1. 实物证据对于实物资产的存在具有很强的说服力,但对于实物资产的(　　)还要另行审计。

A. 所有权　　B. 完整性　　C. 估价或分摊　　D. 表达与披露

2. 审计过程中收集的环境证据包括(　　)。

A. 被审计单位的章程、合同、协议和营业执照

B. 被审计单位有关的内部控制制度情况

C. 被审计单位管理人员的素质

D. 被审计单位各种管理条件和管理水平

3. 审计证据按其形式可以分为(　　)。

A. 测试证据　　B. 实物证据

C. 书面证据　　D. 口头证据

E. 环境证据

4. 下列属于外部书面证据的有(　　)。

A. 注册会计师编制的有关计算表　　B. 银行对账单

C. 应收账款函证回函　　D. 购货发票

5. 下列审计证据中,哪些属于基本证据(　　)。

A. 应收账款函证回函　　B. 证券公司的结算证明

C. 审计人员所做的询问笔录　　D. 银行对账单

E. 购货发票

6. 下列属于被审计单位内部的审计证据的是(　　)。

A. 购货发票　　B. 销货发票

C. 收料单　　D. 会计分录

E. 管理当局声明书

三、判断题

1. 在审计的整个过程中,收集、整理审计证据,是审计工作的核心。　　(　　)

2. 能够胜任审计证据的先决条件是审计证据的相关性。　　(　　)

3. 内部证据的可靠程度与被审计单位内部控制的健全程度无关。　　(　　)

4. 外部证据的可靠程度要比内部证据高，其证明力也比内部证据强。 （ ）
5. 注册会计师所收集的审计证据都具有证明力。 （ ）

四、思考题

1. 审计证据有哪些类别？
2. 试述审计证据的特点。
3. 审计证据可靠性强弱的判断原则是什么？
4. 怎样整理审计证据？
5. 试分析下列每组证据中哪项证据更为可靠，为什么？

(1)被审计单位管理当局声明书与律师声明书。
(2)审计人员盘点存货的记录与客户自编的存货盘点表。

五、案例分析

案例一

安顺公司应收账款审计案例分析

［资料］

1. 安顺公司应收账款案始末

2006年2月，长安会计师事务所的注册会计师继续对安顺公司年度会计报表审计，按既定的审计计划，进行应收账款审计。该企业应收账款账户有100户，除了10户应收账款每户超过10万元以上外，其余90户均在5万元左右。注册会计师首先对应收账款内部控制进行调查、研究和评价，发现各控制点均有良好的控制。注册会计师决定不需要再对100户全部进行审查，只需对10万元以上的账户和其余账户的20％即18户进行审查。如果在对这28户审查中发现有问题，则可扩大抽查范围，直至对100户全部进行审查。

2. 对安顺公司应收账款审计

按照随机原则选择18户，并把10万元以上的10户作为审查对象。将28户的发生额、上次函调后的余额以及计算出来的现在余额，编制发生额及余额明细表(做对账单)，与应收账款明细账余额进行核对。核对相符后，发函向债务人调查。

肯定式询证函

致：永昌贸易有限公司　　　　编号：0611

本公司聘请的长安会计师事务所正在对本公司会计报表进行审计，按照《中国注册会计师独立审计准则》的要求，应当询证本公司与贵公司的往来款项。下列数据出自本公司账簿记录，如与贵公司记录相符，请在本函下端“数额证明无误”处签章证明。如有不符，请在“数额不符需加以说明事项”处详为指正。回函请直接寄至长安会计师事务所。

地址：济南市泺源大街699号　　邮编：130117　　电话：84539561

传真：84539561　　（本函仅为复核账目之用，并非催款结算）

截止日期	贵公司欠	欠贵公司	备注
2006年12月31日	150 000元	0	

若款项在上述日期之后已付清，仍请及时函复为盼。

长安会计师事务所（公司印章）

数据证明无误

签章：永昌贸易有限公司（公司印章）　　　　　日期：2006 年 12 月 31 日

数据不符需加以说明事项

签章：　　　　　　　　　　　　　　　　　　日期：

……

将调查函的对账单与回函的对账单进行核对，如果不符，应查明不符的原因。然后，根据回函情况编制应收账款函证结果汇总表。

应收账款函证结果汇总表

函证编号	债务人名称	债务人地址	函证日期	账面金额	函证结果	差异额及说明	审定金额
0611	永昌公司	大连	06.2.9	150 000	150 000	0	150 000
0612	天宇公司	上海	06.2.9	65 000	60 000	5 000	60 000
0613	大地公司	北京	06.2.9	50 000	50 000	0	50 000
略	略	略	略	略	略	略	略

根据函证结果汇总表记载，对天宇公司的回函与本厂的对账单进行认真核对，发现天宇公司在 12 月 20 日退货 5 000 元，本厂尚未进行账务处理。经进一步查实，所退货物确系质量问题，仍堆放在仓库里。其他 27 户的回函余额与本厂账目完全相符。

[要求]分析书面证据在本案中的作用。

案例二

安立公司“小金库”案例分析

[资料]

1. 安立公司“小金库”案始末

长安会计师事务所根据市审计局的委托对安立公司进行总经理离任审计。依照审计方案，注册会计师重点审查该公司总经理任期即 2005 年 3 月至 2007 年 4 月资产、负债、损益以及管理情况。

安立公司是位于市区繁华地段的一家大酒店，审计小组进点实施审计前进行审计调查时了解到，该大酒店临街的 20 多间双层房屋绝大部分被出租，另外酒店主楼裙楼也有少部分房屋出租。当注册会计师审查其业务收入情况时，却发现房屋租赁收入很少，只有几笔，且金额不大，房租收入发票号码不连贯，这与审计前调查了解到的情况相差甚远，引起注册会计师的怀疑和警觉。与此同时，注册会计师发现该单位的其他应付款账户中有两个明细账户“生产费用”、“列车民航户”，也觉得有些蹊跷。注册会计师决定把房租收入作为审查重点，要求该酒店财务部提供有关房租合同等资料，对方却只拿出数份 2002 年新订的合同，他们含糊其辞地说：“以前年度的出租合同已过时销毁了。”财务人员的种种行为更使审计人员敏锐地意识到该酒店在财务方面存有问题，注册会计师凭经验推断该酒店可能有私设“小金

库”的行为。

2. 对安立公司“小金库”的审计

注册会计师立即召开有总经理和财务部有关人员参加的会议。在注册会计师犀利的目光和掷地有声的问话中，酒店总经理等人表情有点慌张，注册会计师趁势展开了政策攻势，向他们宣讲了《国务院办公厅转发财政部、审计署、中国人民银行关于清理检查“小金库”意见的通知》、《国务院关于违反财政法规处罚的暂行规定》和《审计法》有关规定，引导他们从反腐败的高度认识“小金库”危害及清理检查的必要性，阐明对“小金库”处理的原则及政策界限，特别强调私设“小金库”的严重违纪行为以及所应承担的法律责任。晓之以理、动之以情，在强大的法律教育攻势下，打消了他们继续隐瞒事实的念头，这位总经理终于讲出了实情：“我在接任总经理时，前任总经理就是这么搞的。我知道有部分租金收入和其他业务收入，不归入大账，数字多少，我不太清楚。主要想避开税务部门和银行的监督，开出一些财务上不允许列支的款项。”并表示愿意提供“小金库”有关资料。

经过注册会计师认真细致地检查、追溯、核实取证，真相大白。该酒店共设两个账外账——“生产费用”和“列车民航户”，记录着酒店自 1996 年以来，采取收入不入账等手段，转移截留国家和单位收入、资金私存私放，以总经理及财务有关人员个人名义存入银行储蓄所，设立“小金库”资金共计 1 705.64 万元，比该酒店总经理任期内的累计亏损 1450 万元还大，相当于该酒店资产总额的 15%。

[要求]分析口头证据在本案中的作用；讨论取证过程中，应如何获取口头证据？

职业实践能力训练

带领学生参观会计师事务所，了解审计证据的收集与整理。

项目十一

编写审计工作底稿

学习目标

知识目标

（1）掌握审计工作底稿的作用和分类；

（2）掌握审计工作底稿的基本内容和格式；

（3）了解审计工作底稿的复核和保管要求。

能力目标

掌握审计工作底稿的编制。

任务案例

小沈进入审计现场，接触到了审计工作底稿。什么是审计工作底稿？它在审计工作中的作用是什么？如何完成审计工作底稿的编制？带着一系列的问题，小沈开始了今天的学习。

了解审计工作底稿的含义及分类

一、审计工作底稿概述

(一)审计工作底稿的概念

审计工作底稿是审计人员在执行审计业务过程中形成的审计工作记录和取得的资料。要正确理解这一概念,应注意以下几个方面:

1. 审计工作底稿是审计人员编制的工作记录

审计工作底稿是由审计人员编制的,不是审计人员编制的工作记录不能作为审计工作底稿,不属于工作记录性质的文字资料也不属于审计工作底稿。由被审计单位或其他第三者取得的文字资料是审计证据材料,只能作为相关审计工作底稿的附件,本身并非审计工作底稿。

2. 审计工作底稿是审计人员编制的与审计事项有关的记录

审计工作底稿是与审计事项有关的工作记录,对每个相关事项的时间、地点、责任人和数据等内容都必须表述清楚,从而客观公正地反映事实真相,使人一目了然。而与审计事项无关的工作记录不能作为审计工作底稿。

3. 审计工作底稿涉及审计工作的整个过程

审计工作底稿反映的内容是从制定审计计划开始,直到实施审计计划终结的工作轨迹。它详细记录了审计人员所执行的每一项审计程序,以及在各个阶段搜集的原始资料,并对原始资料进行整理、分析,最终得出审计结论的过程。审计工作底稿记录了审计程序的执行及结论的获得,是审计工作的反映,也是对审计工作进行复核、检验、评价的一个重要依据。

4. 审计工作底稿是审计证据的载体

审计人员的审计过程实际上是收集审计证据,编制审计工作底稿,分析判断、得出审计结论的过程。审计工作底稿是审计证据的载体,是对审计证据进行汇总、整理和加工的结果。通过编制审计工作底稿,审计人员把已收集到的数量众多但又不系统、没有重点的各种审计证据资料,系统地加以归类整理,从而使审计结论建立在充分和适当的审计证据基础之上。

> **请注意**
>
> 审计证据和审计工作底稿的关系。

(二)审计工作底稿的作用

1. 审计工作底稿是编写审计报告的基础

审计报告是审计工作的重要成果,而审计结论和审计意见形成的直接依据是审计人员获取的各种审计证据及其专业判断。审计工作底稿正是审计人员在审计过程中形成的各种

工作记录，汇集了审计证据、审计事项、取证方法、实施程序及审计人员的分析判断。因此审计工作底稿是审计人员形成审计结论、发表审计意见、出具审计报告的直接依据。审计工作底稿的质量直接决定和影响着最终审计报告的质量和审计风险。

2. 审计工作底稿是联结整个审计工作的纽带

审计工作通常需要若干人员联合作业，分工负责，不同审计程序、不同会计账项的审计往往是由不同审计人员来执行。审计人员在审计工作中需要了解由其他审计人员执行的与自己审计事项有关的项目，客观上需要有一个沟通渠道。而审计工作底稿对审计过程的进展情况、发现的问题，以及所做的分析和判断都进行了详细的记录，这就为审计人员之间相互了解情况、协调工作、避免重复劳动提供了工具。

3. 审计工作底稿是评价和考核审计人员工作业绩的重要依据

审计工作底稿详细记录了审计人员所执行的每一项审计程序，以及在各个阶段所搜集的资料，反映了审计人员在每个审计程序所做的工作及审计目标的实现程度。通过审查和复核审计工作底稿，可以了解审计人员是否遵循了审计准则的规定、是否实施了必要的审计程序、专业判断是否准确。这就为评价审计人员的工作质量提供了重要依据，同时在审计业务出现异议的情况下，也为审计人员减轻责任提供了原始资料。

4. 审计工作底稿为审计质量的控制与监督提供了基础

审计工作质量在很大程度上取决于审计工作底稿的质量。审计工作底稿清晰地反映出全部审计工作的轨迹，记载了审计人员的任务完成情况和遇到的各种问题，无论是审计小组负责人还是其他外部监督者都可以从中掌握全面情况。对于审计人员特别是缺乏经验的审计人员在记录审计工作底稿时发生的错误，都可由监督人员通过对审计工作底稿的复核发现，从而使审计质量的控制与监督落到了实处。

5. 审计工作底稿可以作为后续审计的重要资料

审计工作底稿记录了被审计单位的基本情况和审计人员在审计过程中发现的各种问题，收录了一些档案资料，有些审计工作底稿可能属于永久性的审计档案，包含具有持续重要意义的资料，可以作为历史查证和为以后的审计工作提供参考。审计工作具有一定的连续性，审计人员在实施后续审计时，可以查阅前期审计工作底稿中记录的问题和建议，借此对被审计单位所采取措施的及时性、有效性进行评价。

6. 审计工作底稿为审计人员培训学习和进行审计理论研究提供了重要资料

审计工作底稿结合审计内容记录了各类、各项审计事项的审计程序、方法，以及审计人员所做的分析和判断等，本身就是一份非常生动的案例教材，对审计人员熟悉审计工作和培训学习大有裨益。此外，大量的审计工作底稿也为科研和改进规范审计实物提供了重要的参考价值。

二、审计工作底稿的种类

审计工作底稿分类的标准有很多，本书仅介绍最常用一种分类方法，即将审计工作底稿分为综合类工作底稿、业务类工作底稿和备查类工作底稿。

(一)综合类工作底稿

综合类工作底稿是指审计人员在审计计划和审计报告阶段，为规划、控制和总结整个审计工作，并为最终发表审计意见所形成的审计工作底稿。主要包括：审计业务约定书、被审计单位基本情况表（表 11－1）、审计报告、管理建议书、审计计划（表 11－2）、试算平衡表（表 11－3）、审计差异调整表（表 11－4）、客户管理当局声明书（图 11－1）、审计工作总结（表 11－5）等。

表 11－1　被审计单位基本情况表

<table>
<tr><td colspan="2" rowspan="2">本审计单位名称</td><td colspan="4">（中文）</td><td rowspan="2">法人代表</td><td rowspan="2"></td></tr>
<tr><td colspan="4">（英文）</td></tr>
<tr><td colspan="2">法定地地址</td><td colspan="4"></td><td>电　话</td><td></td></tr>
<tr><td>经济性质</td><td></td><td>所属行业</td><td></td><td>开业日期</td><td></td><td>邮　编</td><td></td></tr>
<tr><td colspan="2">经营范围</td><td colspan="4"></td><td>经营期限</td><td></td></tr>
<tr><td>总资产</td><td></td><td>净资产额</td><td></td><td>营业收入</td><td></td><td>税后利润</td><td></td></tr>
<tr><td colspan="2" rowspan="2">投资者名称</td><td colspan="4">注册资本</td><td colspan="2">实收资本</td></tr>
<tr><td colspan="2">金额</td><td colspan="2">出资比例</td><td>金额</td><td>占注册资本%</td></tr>
<tr><td colspan="2"></td><td colspan="2"></td><td colspan="2"></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td colspan="2"></td><td colspan="2"></td><td colspan="2"></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td colspan="2">合计</td><td colspan="2"></td><td colspan="2"></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td colspan="2">批准机关
及证书号码</td><td colspan="4"></td><td>营业
执照号码</td><td></td></tr>
<tr><td colspan="2">注册日期</td><td></td><td colspan="2">主管工商机关</td><td></td><td>主管税务机关</td><td></td></tr>
<tr><td colspan="2">董事长</td><td></td><td colspan="2">总经理</td><td></td><td>财务负责人</td><td></td></tr>
<tr><td colspan="2">办公地址</td><td colspan="4"></td><td>联系人</td><td></td></tr>
<tr><td colspan="8">备注：

</td></tr>
</table>

审计人员：　　　　审计日期：　　　　复核人员：　　　　复核日期：

表 11－2　　××事务所审计总体计划

<table>
<tr><td colspan="2">被审计单位名称</td><td colspan="2"></td><td colspan="2">会计期间或截止日</td><td></td><td>编制人</td><td></td></tr>
<tr><td>企业性质</td><td colspan="2"></td><td>注册资本</td><td></td><td>年营业收入</td><td></td><td>批准人</td><td></td></tr>
<tr><td colspan="3">审计业务项目</td><td colspan="2"></td><td colspan="2">审计目的</td><td colspan="2"></td></tr>
<tr><td colspan="4">审计范围</td><td colspan="5"></td></tr>
<tr><td colspan="4">审计重点领域</td><td colspan="5"></td></tr>
<tr><td colspan="4">审计重要性水平及风险评估</td><td colspan="5"></td></tr>
<tr><td colspan="4">审计策略</td><td colspan="5"></td></tr>
<tr><td colspan="4">审计收费预算</td><td colspan="5"></td></tr>
<tr><td colspan="2">项目负责人</td><td colspan="3"></td><td colspan="2">签字注册会计师</td><td colspan="2"></td></tr>
<tr><td colspan="2">助理人员</td><td colspan="3"></td><td colspan="2">其他人员</td><td colspan="2"></td></tr>
</table>

工作内容	适用否	日程安排	执行人员	执行日期	底稿索引
1. 了解基本情况和签约					
2. 内控调查、符合性测试及其评价					
3. 上年审计结论的复查和本期报表初审					
4. 存货监盘					
5. 流动资产审查及实物抽查					
6. 寄发询证函					
7. 长期投资、固定资产、在建工程、其他资产(抽)查					
8. 负债类项目审查					
9. 所有者权益项目审查					
10. 利润表和利润分配表项目审查					
11. 财务状况变动表审查					
12. 与企业交换意见					
13. 整理复核工作底稿					
14. 撰写、出具审计报告(及管理建议书)					

表 11－3　试算平衡表

被审计单位名称			经办人		日期		索引号	
审计种类			复核人		日期		页次	
索引号	报表项目名称	未审金额	调整金额		重分类金额		审定金额	上年审定金额
			借方	贷方	借方	贷方		
合　计								

编制说明：

1. 通过编制本表可控制和汇总全部审计项目工作底稿。
2. 报表项目名称按资产负债表、损益表项目分别列示。
3. 未审金额即为被审计单位提供的未审会计报表列示的金额。
4. 调整金额、重分类金额根据审计差异调整表——调整分录汇总表、重分类分录汇总表中列示的各会计科目金额填写。如同一报表项目有若干笔调整或重分类，可编制“T”形账户汇总后过入本表。
5. 索引号系按该报表项目审计工作底稿索引号填列。
6. 本试算平衡表可根据资产类、负债类、损益类项目分别编制。

表 11－4　审计差异调整表

——调整分录汇总表

会计期间或截止日

被审计单位名称			经办人		日期		索引号	
审计种类			复核人		日期		页　次	
序号	索引号	调整分录及说明	资产负债表		损益表		被审计单位调整情况及未调整原因	
			借方	贷方	借方	贷方		
合　计								

编制说明：

1. 本表用于汇总审计过程中发现的应调整事项。
2. 根据调整分录借、贷方归属资产负债类或损益类，将其对应金额分别填入“资产负债表”、“损益表”的“借方、贷方”。
3. 索引号根据该调整分录所在审计工作底稿索引号填写。
4. 必须将调整原因列于调整分录之后。

客户管理部门声明书

××会计师事务所：

本单位已委托贵所对本单位进行审计，并出具审计报告书。为了表示对贵所审计工作的理解、支持和充分合作，谨就有关情况声明如下：

1. 本单位依照相关会计准则和有关会计财务制度的规定编制的被审期间会计报表，公允地反映本单位的财务状况、经营成果和现金流量情况，除已声明变更的会计政策以外，其编制基础与上年度保持一致。本单位管理当局对报表的真实性、合法性和完整性承担责任。

2. 本单位已提供所有的财务及会计记录，股东大会、董事会议记录及有关资料。

3. 本单位所有交易事项皆已入账，不存在财务报表与账簿间的差错。

4. 本单位应收款项等债权完全属实。

5. 本单位存货完全属实，其呆滞、陈旧、毁损均已处理。

6. 本单位已提供全部关联单位名单，关联交易清单及有关的资料，对关联单位的重大交易事项均已披露。

7. 本公司所有期后事项已全部提供，重大的期后事项已调整或披露。

8. 本单位对拥有的全部资产享有充分的所有权，以资产提供担保抵押的情况全部披露。

9. 本单位严格遵守了合同规定的条款，不存在因未履行合同而对财务报表产生重大影响的事情。

10. 本单位确信：

(1)没有任何重大未预计的负债。

(2)没有任何重大未预计或未披露的可能诉讼赔偿、背书、承兑、保证等或有损失。

(3)没有任何违反国家法律、法规或合同的规定而需要调整或披露的事项。

(4)没有发现管理人员或其他员工舞弊的事情。

(5)没有接到主管机关通知调整或改进会计报表的事情。

委托单位(盖章)：

法人代表(盖章)：

财务负责人(盖章)：

年　月　日

图 11－1　客户管理部门声明书

表 11－5　审计总结

被审计单位名称		编制人		日期		索引号	
会计期间或截止日		复核人		日期		页　次	
单位背景概况：							
重要会计政策变更情况：							



续表

审计过程采用的审计方法（符合性测试、实质性测试、实施抽样审计情况等）：
获取的审计证据情况（证据充分适当，曾否受阻等有关情况）：
资产负债表项目的余额：正确（报表与总账、明细账余额一致） 不符情况 利润表项目发生额：正确 不符情况
不符事项及调整情况，未调整的理由：
其他重大事项：
审计结论：拟出具审计报告的类型（无保留意见、保留意见、否定意见、无法表示意见）

（二）业务类工作底稿

业务类工作底稿是指审计人员在执行审计计划的过程中，就每一具体的会计账项实施审计和执行某一具体审计程序所编制和取得的工作底稿。这类工作底稿主要包括审计人员在执行预备调查、符合性测试和实质性测试等审计程序时，所形成的工作底稿，例如：货币资金检查情况表、固定资产盘点表等。

（三）备查类工作底稿

备查类工作底稿是指审计人员在审计过程中形成的、对审计工作仅具有备查作用的审计工作底稿。主要包括被审计单位的营业执照、重要的合同章程复印件、被审计单位主要管理人员的有关资料、重要会议记录和纪要等。

下列属于业务类工作底稿的是（　　）。

A. 审计报告初稿　　　　B. 被审计单位营业执照复印件



C. 实质性测试形成的工作底稿　　　　　　　D. 被审计单位基本情况表

三、审计工作底稿的内容和格式

(一)审计工作底稿的内容

尽管审计工作底稿的内容比较宽泛,但一般来讲应包括下列基本要素:

(1)被审计单位名称:即接受审计的单位或项目的具体名称。若接受审计的单位为某一集团的下属公司,则应同时写明下属公司的名称。目的在于明确审计客体。

(2)审计项目名称:即被审计的事项,一般是指某一审计程序及实施对象的名称或某一会计报表项目名称。如×××业务循环内部控制、货币资金、应收账款等项目。目的在于明确审计内容。

(3)会计期间或截止日:即某一资产负债表类项目的会计时点或某一损益类项目的会计期间。目的在于明确审计范围。

(4)审计过程记录:包括实施审计程序的记录,审计测试记录,审计人员的判断、评价、处理意见和建议,以及审计组讨论的记录和审计复核记录等。目的在于记载审计人员所实施审计程序的范围和过程。

(5)审计事项结论:即审计人员通过实施必要的审计程序后,对该审计事项所做的结论或评价结果。就符合性测试而言,是指审计人员对被审计单位内部控制制度执行情况的满意程度以及是否可以信赖;就实质性测试而言,是指审计人员对某一审计事项的余额或发生额的确认情况。目的在于记录审计人员的专业判断,为支持审计报告和意见提供依据。

(6)编制者姓名及编制日期:即实施该项目审计并记录审计工作结果的审计人员姓名及编制该工作底稿的时间。目的在于明确工作职责,以便检查者、使用者了解谁可以对该工作底稿提供详细的解释。

(7)复核者姓名及复核日期:即负责检查、监督审计人员工作质量的人员实施复核后的签名及实施复核的时间。若为多级复核,每级复核者均应签名并签署日期。目的在于明确复核责任,便于查询。

(8)索引号及页次:索引号是审计人员为整理利用审计工作底稿,将具有同一性质或反映同一具体审计事项的审计工作底稿分别归类,形成相互联系、相互控制的特定编号。页次是在同一索引号下不同的审计工作底稿的顺序编号。索引号和页次的使用,便于审计人员的查找和对审计工作底稿的复核、使用。相关审计工作底稿之间如存在钩稽关系应予以清晰反映,交叉引用时,应在相关位置标注清楚,以便于查找。建立审计工作底稿索引时,一般可按综合类、业务类、备查类工作底稿归并,业务类工作底稿按照资产、负债、所有者权益和损益项目再分别归类。现将审计工作底稿索引示例如下(表 11-6)。

表 11—6　常用审计工作底稿索引号

Z	**综合类工作底稿**	F10	其他未交款
Z1	审计报告	F11	预提费用
Z2	已审会计报表	**G**	**长期负债类工作底稿**
Z3	试算平衡表	G1	长期借款
Z4	审计差异调整表	G2	应付债券
Z5	未审计会计报表	G3	长期应付款
Z6	审计业务约定书	**H**	**所有者权益类工作底稿**
Z7	审计约定项目控制表	H1	实收资本
Z8	复核记录	H2	资本公积
Z9	审计总结	H3	盈余公积
Z10	审计过程重大事项请示报告	H4	未分配利润
Z11	审计计划	I	**损益类工作底稿**
Z12	审计约定项目工时与费用控制表	I1	产品销售收入
Z13	分析性测试工作底稿	I2	产品销售成本
Z14	与被审计单位会谈记录、函件	I3	产品销售费用
Z15	与其他审计人员、专家、其他人员的会谈记录、函件	I4	产品销售税金及附加
Z16	被审计单位声明书	I5	其他业务利润
Z17	审计标识一览表	I6	管理费用
Y	**业务类工作底稿**	I7	财务费用
A	**流动资产类工作底稿**	I8	投资收益
A1	货币资金	I9	营业外收入
A2	短期投资	I10	营业外支出
A3	应收票据	I11	以前年度损益调整
A4	应收账款	I12	所得税
A5	坏账准备	**J**	**须关注的重要事项**
A6	预付账款	J1	关联者交易
A7	其他应收款	J2	期后事项
A8	存货	J3	或有损失
A9	待摊费用	J4	持续经营
A10	待处理流动资产净损失	**CT**	**符合性测试工作底稿**
B	**长期投资工作底稿**	CT1	销售与收款循环符合性测试
B1	长期投资	CT2	采购与付款循环符合性测试
C	**固定资产工作底稿**	CT3	仓储与存货循环符合性测试
C1	固定资产及累计折旧	CT4	生产循环符合性测试
C2	固定资产清理	CT5	工薪与人事循环符合性测试
C3	在建工程	CT6	融资与投资循环符合性测试
C4	待处理固定资产净损失	CT7	现金和银行存款符合性测试

续表

D	无形资产工作底稿	M	备查类工作底稿
D1	无形资产	M1	被审计单位基本情况表
E	递延资产工作底稿	M2	组织机构及管理人员结构资料
E1	递延资产	M3	营业执照
F	流动负债类工作底稿	M4	政府批文
F1	短期借款	M5	合营合同、协议、章程
F2	应付票据	M6	纳税鉴定文件
F3	应付账款	M7	董事会会议纪要或摘录
F4	预收账款	M8	内部控制制度的研究与评价
F5	其他应付款	M9	重要长期经济合同、协议
F6	应付工资	M10	审计报告(副本)、管理建议书(副本)
F7	应付福利费	M11	验资报告(副本)、评估建议书(副本)
F8	未交税金	M12	主要资产的所有权证明文件
F9	未付利润		

(9)审计标识及其说明:即审计符号,是审计人员用以表达各种审计含义的书面符号。为了便于他人理解,审计人员应在审计工作底稿中说明各种审计标识所代表的含义,或采用审计标识及其说明表的形式统一说明。审计标识应当前后一致。使用审计标识的目的是为了节约时间、提高效率和方便阅读。

(10)其他应说明的事项:即审计人员根据审计工作需要,认为应当在审计工作底稿上予以记录的其他相关事项。

(二)审计工作底稿的格式

实务中应用的审计工作底稿的格式主要有两类:通用格式工作底稿(表 11－7 和表 11－8)和专用格式工作底稿(见表 11－9)。通用格式的审计工作底稿是指有固定格式但没有具体用途的工作底稿。专用格式审计工作底稿是根据具体审计事项特点而专门设计的工作底稿。如××科目审定表、财产物资监盘表、应收账款询证函等。

通用格式工作底稿和专用格式工作底稿各有优缺点。专用格式工作底稿是根据具体审计事项的特点来设计的,其适用性比较强,而且许多需要写的文字都提前印好,使用起来比较方便,但这种专用格式是按照常规程序设计的,弹性较小,当被审计单位业务有一点特殊性时就显得不太适用。相反,通用格式则具有较大灵活性,可以根据需要编制,但随机设计的格式往往不如预先设计的那样清晰,而且填写工作量比较大的。

编制审计工作底稿的目的是要把审计过程和结果完整地记录下来,只要能达到目的,哪种格式都可以。实际工作中,审计人员可以根据具体情况选用专用格式工作底稿或通用格式工作底稿。

表 11－7　审计工作底稿(通用)

索引号：

审计项目

截止期或会计期间：

被审计单位：

<table>
<tr><td>审计过程记录</td><td></td></tr>
<tr><td>审计结论或审计发现问题及其违反法规</td><td>
审计人员：　　　　　　　　　　审计日期：</td></tr>
<tr><td colspan="2">复核意见：

复核人员：　　　　　　　　　　复核日期：</td></tr>
</table>

表 11－8 ＿＿＿＿＿抽查表(通用)

截止日　年　月　日　　　　索引号：

<table>
<tr><td colspan="2" rowspan="2">被审计单位名称</td><td rowspan="2"></td><td>编制人</td><td>日期</td><td>索引号</td><td></td></tr>
<tr><td>复核人</td><td>日期</td><td>页　次</td><td></td></tr>
<tr><td>日期</td><td>凭证号</td><td>摘要</td><td>借方金额</td><td>贷方金额</td><td>对应科目</td><td>备注</td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td colspan="3">审计结论：</td><td colspan="4">调整与说明：</td></tr>
</table>

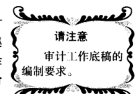
表 11－9 存货审计程序表(专用)

<table>
<tr><td rowspan="2">被审计单位名称</td><td rowspan="2"></td><td>编制人</td><td></td><td>日期</td><td></td><td>索引号</td><td></td></tr>
<tr><td>复核人</td><td></td><td>日期</td><td></td><td>页次</td><td></td></tr>
<tr><td>会计期间或截止日</td><td colspan="3">年　月　日</td><td>适用否</td><td>索引号</td><td>执行人</td><td>日期</td></tr>
<tr><td colspan="4">一、审计目标
1. 确定存货是否存在；
2. 确定存货是否归被审计单位所有；
3. 确定存货增减变动的记录是否完整；
4. 确定存货的品质状况，存货跌价准备的计提是否合理；
5. 确定存货的计价方法是否恰当；
6. 确定存货年末余额是否正确。
二、审计程序
1. 核对各存货项目明细账与总账的余额是否相符；
2. 资产负债表日存货的实际存在：参与被审计单位存货盘点的事前规划，或向委托人索取存货盘点计划；审计人员亲临现场观察存货盘点，监督盘点计划的执行，并做适当抽点；盘点结束后索取盘点明细表、汇总表副本进行复核；
3. 如未参与年末盘点，应在审计外勤工作时对存货进行抽盘；获取并检查被审计单位期末存货盘点计划及存货盘点明细表汇总表，评价委托人盘点的可信程度；
4. 在监盘或抽盘被审计单位存货时，要检查有无代他人保存和来料加工的存货，有无未作账务处理而置于(或寄存)他处的存货，这些存货是否正确列示于存货盘点表中；
5. 在监盘或抽盘被审计单位存货时，要注意观察存货的品质状况，要征询相关人员的意见，以了解和确定存货中属于残次、毁损、滞销积压的存货及其当年损益的影响；
6. 获取存货盘点盈亏调整和损失处理记录，检查重大存货盘亏和损失的原因有无充分合理解释，重大存货盘亏和损失的会计处理是否已授权审批，是否正确及时地入账；
7. 检查被审计单位存货跌价准备计提和结转的依据、方法和会计处理是否正确，是否经授权批准，前后期是否一致；
8. 查阅资产负债表日前后若干天的存货增减变动的有关账簿记录和原始凭证，检查有无存货跨期现象。如有应做出记录，必要时作适当调整。</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
</table>

掌握审计工作底稿的编制

审计工作底稿是审计工作的重要文书资料，也是形成审计结论的直接依据。要规范审计工作，必须对审计工作底稿加以规范，审计人员在编制审计工作底稿时，应遵守以下要求：

（一）内容完整，资料翔实



审计人员所编制的审计工作底稿应力求内容完整，记录与审计目标和审计范围相关的所有资料。包括：所收集的所有资料，在收集资料基础上所做的分析、所收集资料的来源、记录时间等。审计工作底稿所载的资料来源很多，有审计人员自己调查取得的，也有从被审计单位或第三方获得的。其资料无论来自何种渠道，均应保证真实、可靠。如来自被审计单位，应经审计人员核对，并要求客户方有关责任人员签字认可；从第三方如债权人、债务人、银行及税务部门等获取的资料，应通过一定的手续对其进行验证，以保证其真实、可靠。各种资料都是审计实施中获得形成的证据链中的一环，只有对这些内容进行清晰地记录，才能增强审计结论的支持力度。

（二）要素齐全，格式规范

审计工作底稿的格式应事前设计，各审计主体采用的审计工作底稿基本格式应该统一。审计工作底稿各组成要素要填写完整、齐全，如标题要适当，编制日期要明确，被审计单位名称、索引编号不得漏填，底稿中的资料来源要注明，编写人、复核人都应在工作底稿上签字。

（三）繁简得当，重点突出

从总体上说，审计工作底稿应当记录审计方案中规定的所有审计事项的审计过程及其结果。但是，审计工作底稿的编制不是记流水账，不是把审计人员所做的工作事无巨细地全部描述下来，而应去粗取精，内容既要全面，又要重点突出。一方面，审计工作底稿应当根据记录内容的重要程度的不同有简有繁。重要内容要详细记录，如被审计单位的所有重要事项、使用的审计技术、对于下一步的审计调查有用的资料等。另一方面，审计工作底稿应力求反映对审计结论有重大影响的内容，包括证明审计报告中某一事项的资料、发表审计意见的证据材料等。

（四）记录清晰，结论明确

一份完整的审计工作底稿给人的印象应当是审计方法步骤清晰，审计结果判断及其依据明确。记录过程中，文字要工整，语言要精练，应清楚地说明审计人员所执行审计程序的性质与程度，说明在审计过程中所检查的各项资料。同时，在收集、记录原始资料的基础上，审计人员应根据所收集的审计证据，进行整理、分析，做出适当的职业判断，提出明确的审计

结论和意见。应避免使用模糊不清、容易产生歧义的文字。

（五）正确使用审计标志

审计标志是审计人员在编制审计工作底稿时所使用的各种标志、符号。每种标志、符号都具有特定的含义。审计标志可以是图形，也可以是各种字母、词及其组合。合理、恰当地运用审计标志，可以减少审计工作底稿编写过程中的书写量，能有效提高工作效率。但应注意的是，在使用审计标志时前后要一致，以免造成混乱，如有必要还应对审计标志做出说明。表 11－10 列示了会计师事务所常用的审计标志。

表 11－10　××会计师事务所审计标志一览表

标志	含　义
B	期初余额与上年审计后报表期末数核对相符
G	与总账核对相符
S	与明细账核对相符
T/B	与试算平衡表核对相符
F/S	与已审会计报表核对相符
A	与原始凭证核对相符
λ	与文件依据核对相符
C	已发询证函
@	已收回询证函
Λ	纵栏数字加计，复核无误
<	横栏数字加计，复核无误
▲	重点符号
*	备注 1
* *	备注 2
N/A	无此情况，不适用



掌握审计工作底稿的复核和保管

一、审计工作底稿的复核

（一）审计工作底稿复核的内容

目前，我国会计师事务所普遍实行的是由项目经理、部门经理和主任会计师进行逐级复

核的三级复核制度。三级复核虽然都是复核，但不同层次的复核其重点和内容是有所区别的。

> **请注意**
>
> 审计工作底稿的复核设置三级的原因及每一级复核内容的不同。

(1)项目经理复核是第一级复核，又称详细复核，它要求项目经理对审计工作底稿进行逐张复核，发现问题，及时指出。

(2)部门经理复核是第二级复核，又称一般复核，它是在项目经理复核的基础上，对工作底稿中重要会计账项的审计、重要审计程序的执行，以及审计调整事项等进行复核。它是对项目经理复核的一种再监督，也是对重要审计事项的重点把关。

(3)主任会计师复核是第三级复核，又称重点复核，它是对审计过程中的重大会计审计问题、重大审计调整事项及重要的审计工作底稿进行的复核。它既是对前两级复核的再监督，也是对整个审计工作的计划、进度和质量的重点把握。

(二)审计工作底稿复核的作用

审计工作底稿复核的作用主要体现在以下几个方面：

(1)审计工作底稿复核可以减少或消除人为审计偏差，降低审计风险，提高审计质量。

(2)审计工作底稿复核能够及时发现和解决问题，保证审计方案的顺利执行。

(3)审计工作底稿复核有利于协调审计进度，节约审计时间，提高审计效率。

(4)审计工作底稿复核是审计工作质量的重要保证，也是对审计人员工作业绩进行考核的依据之一。

(三)审计工作底稿复核的要求

审计工作底稿复核的要求主要体现在以下几个方面：

(1)复核人员必须是原工作底稿编制人员的上级或者同级，复核人员对所复核审计工作底稿内容应当非常熟悉，并且具有相当的实践经验。

(2)复核人员应当明确复核要点，做到有的放矢。复核不是再次审计，不可能按照审计程序重做一遍。三级复核制度中每一级都有其复核重点，复核人员应牢牢抓住这一重点和复核目标。

(3)复核人员应当做好复核记录，并且出具书面复核意见。复核记录和复核意见是对审计工作底稿的补充和完善，是审计结论的依据之一。因此，复核人员应当留下复核记录和复核意见，并归入审计工作底稿。

(4)复核人员应督促编制人员对审计工作底稿上存在的问题予以答复、处理并形成相应的审计记录。复核人员对审计工作底稿上存在的问题，认为需要追加和补充审计程序的，应督促编制人员对存在的问题及时修正，并编制相应的审计工作底稿。

(5)复核人员应当签名并注明复核日期。签名一方面表示已实施了复核，另一方面也便于分清审计人员间的审计责任。

二、审计工作底稿的保管

审计工作底稿经过分类整理、汇总归档后，就形成了审计档案。审计工作底稿按其保管期限可分为永久性档案和当期档案。永久性档案，是指记录内容相对稳定，具有长期使用价值，并对以后审计工作具有重要影响和直接作用的审计档案。主要包括审计报告、管理建议书、被审计单位基本情况表及各种备查类工作底稿，应当永久保存。当期档案，是指记录内容经常变化，只供当期使用和下期审计参考的审计档案。主要包括业务类工作底稿和部分综合类工作底稿。这类档案应当自审计报告签发之日起至少保存 10 年。

审计工作底稿的所有权属于接受委托或委派进行审计的审计组织。对于保管期限届满的审计档案，审计组织可以决定将其销毁，但在销毁时，应履行必要的手续。

审计工作底稿具有保密性，其查阅一般限定在审计组织内部。审计组织以外的单位和人员未经允许，不得查阅审计工作底稿或要求出具相关审计工作底稿证明。查阅者只能在指定地点进行查阅，不得擅自将审计工作底稿带离审计组织。

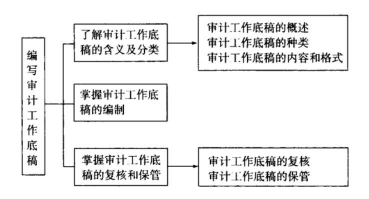
案例分析 **审计署将经济效益审计作为工作的重点**

X 审计人员已经完成对 C 股份有限公司的审计外勤工作，在出具审计报告之前对审计过程中形成的工作底稿进行整理。请将该审计人员搜集到的企业资料及编制的工作底稿进行归类并填入下表。

工作底稿名称	工作底稿类别	审计档案分类
被审计单位营业执照副本复印件		
客户基本情况表		
审计业务约定书		
应收账款询证函结果汇总表		
应付工资审定表		
股东大会记录		
现金盘点表		

【分析】 被审计单位营业执照副本复印件和股东大会记录属于备查类工作底稿，归入永久性档案；客户基本情况表和审计业务约定书属于综合类工作底稿，归入永久性档案；应收账款询证函、应付工资审定表和现金盘点表属于业务类工作底稿，归入当期档案。

知识回顾



课外阅读 英国南海事件

南海泡沫事件的始作俑者是英国的南海公司。南海公司成立于1711年，成立之初，为支持英国政府债信的恢复，该公司认购了总价值近1 000万英镑的政府债券。作为回报，英国政府对该公司经营的酒、醋、烟草等商品实行了永久性退税政策，并把对南美的贸易垄断权给予了它。南海公司在成立之初就有一个众所周知的企图，这就是攫取蕴藏在南美东部海岸的巨大财富。当时，所有人都知道秘鲁和墨西哥的地下埋藏着巨大的金银矿藏，只要能把英格兰的加工商送上海岸，数以万计的"金砖银石"就会源源不断地运回国内。社会公众对南海公司的发展前景充满了信心，同时股票供求关系严重失衡，使得南海公司的股票多年来一直十分抢手，价格持续上涨。

1719年，英国政府允许中奖债券与南海公司股票进行转换。同年年底，南美贸易障碍的扫除，加上公众对股价上扬的预期，促进了债券向股票的转换，进而带动了股价上升。从1720年1月起，南海公司的股票价格直线上升，从1月的每股128英镑上升到7月的每股1 000英镑以上，6个月涨幅高达700%。

在南海公司股票价格扶摇直上的示范效应下，全英国170多家新成立的股份公司的股票以及所有的公司股票，都成了投机对象，社会各界人士，包括军人和家庭妇女，甚至物理学家牛顿都卷入了这股漩涡。人们完全丧失了理智，他们不在乎这些公司的经营范围、经营状况和发展前景，只相信发起人说他们的公司如何能获取巨大利润，人们唯恐错过大捞一把的机会。一时间，股票价格暴涨，平均涨幅超过5倍。

然而，南海公司的经营并未如愿，赢利甚微，公司股票的市场价格与上市公司实际经营前景完全脱节。同时英国政府也意识到整个股票市场的泡沫。1720年6月，为了制止各类"泡沫公司"的膨胀，英国国会通过了"反泡沫公司法"(The Bubble Act)。自此，许多公司被解散，公众开始清醒过来。对一些公司的怀疑逐渐扩展到南海公司。从7月开始，外国投资者首先抛出南海股票，撤回资金，随着投机热潮的冷却，南海股价一落千丈，9月直跌至每股

175 英镑,12 月最终跌为 124 英镑。"南海气泡"终于破灭。

1720 年底,政府对南海公司资产进行清理,发现其实际资本已所剩无几,那些高价买进南海股票的投资者遭受了巨大损失。"南海泡沫"事件使许多地主、商人失去了资产,也引发了政治问题。此后较长一段时间,民众对参与新兴的股份公司,闻之色变,对股票交易也心存怀疑。南海泡沫给英国人的打击是显而易见的,其影响也是非常深远的。

影响一　公司开始对股东负有法定的真实披露义务

南海公司泡沫高涨时,为了蛊惑投资者而编出了无数谎言:宣称可以把英格兰的商品换取南美东海岸土著价值百倍的金锭;还发布谣言说将从西班牙获取秘鲁四个港口的使用权。实际上,南海公司只能在贩卖黑奴的贸易中获得利润,西班牙也从来没有打算让英国人在美洲的港口自由贸易。事后上当的人们逐渐认识到,作为公众性公司,披露真实的信息是投资最基本的要求。股票价格的形成是建立在真实信息的基础上的。如果股份公司信息披露虚假,故意夸大公司的业绩或者经营状况,就会造成投资者盲目投资,股票价格异动,以致不能真实反映公司的盈利能力。南海公司为了达到圈钱的目的,故意编制公司的虚假信息,给投资者描绘了一条通往财富大门黄金之路,最终只能因公司经营的真相被揭穿而成为南柯一梦。许多效仿南海公司的其他股份公司,也没能逃出幻灭的结局。于是人们开始认识到公司必须定期提供真实,清楚的财务报表,从而了解企业真实的盈利过程。

影响二　一个新职业的诞生

吸取南海公司欺骗股东的教训,人们开始不愿意相信公司的管理层有多么高尚的道德水准,从而给注册会计师这样的外部独立人士提供了发展的机遇。国议会颁布公司法时,对公司的会计提出严格的要求。当有限责任公司得到批准后,为了保护外部股东以及债权人的利益,规定公司的财务报表必须经过审计。

由于公司的财务报表审查过程中可以聘请会计师和其他人员,逐渐出现了一些独立的、不受雇于任何企业的会计师,他们接受各种委托,从事账目审查工作。1854 年会计师协会正式受到王室特许,从此注册会计师成为一门职业。

复习思考

职业判断能力训练

一、单项选择题

1. 审计工作底稿三级复核制度是指会计师事务所制定的以(　　)为复核人,对审计工作底稿进行逐级复核的一种质量检查制度。
   A. 项目经理、部门经理、所长
   B. 项目经理、部门经理、主任会计师
   C. 助理人员、项目经理、合伙人
   D. 项目经理、部门经理、法人代表
2. 下列需要长期保存的资料是(　　)。
   A. 试算平衡表工作底稿　　B. 符合性测试的审计工作底稿
   C. 审计报告及附件　　D. 业务类工作底稿

3. 详细复核是对审计工作底稿进行逐张复核，它是指审计工作底稿复核制度中的(　　)。

A. 一级复核　　B. 二级复核

C. 三级复核　　D. 总体复核

4. 开展审计工作都应该正确地编制(　　)，这是高效率、高质量地完成审计任务的重要条件。

A. 审计证据　　B. 审计报告

C. 审计建议书　　D. 审计工作底稿

5. 会计师事务所的(　　)，应对审计工作底稿进行最终复核。

A. 主任会计师　　B. 项目负责人

C. 注册会计师　　D. 审计助理人员

二、多项选择题

1. 审计工作底稿按其用途可分为以下哪几类(　　)。

A. 综合类　　B. 业务类

C. 通用类　　D. 备查类

2. 备查类工作底稿是注册会计师在审计过程中形成的，其中包括(　　)。

A. 被审计单位主要管理人员的有关资料

B. 重要会议记录与纪要

C. 应收账款询证函

D. 重要的合同章程复印件

3. 下列属于审计工作底稿编制要求的是(　　)。

A. 繁简得当，重点突出　　B. 内容完整，资料翔实

C. 正确使用审计标识　　D. 要素齐全，格式规范

E. 记录清晰，结论明确

4. 审计工作底稿按其保管时间的长短可分为(　　)。

A. 永久性档案　　B. 当期档案

C. 综合性档案　　D. 近期档案

5. 审计工作底稿按照格式可分为(　　)。

A. 固定格式　　B. 通用格式

C. 非固定格式　　D. 专用格式

三、判断题

1. 审计工作底稿是形成审计结论，发表审计意见的直接依据。　　(　　)

2. 业务类工作底稿应作为永久性档案加以保管。　　(　　)

3. 审计工作底稿是审计人员在实施审计过程中形成的工作记录，审计报告是审计结论，故不属于审计工作底稿。　　(　　)

4. 为了提高工作效率，审计人员在编制审计工作底稿的过程中可以使用审计标识，但应注意前后统一。　　(　　)

5. 审计工作底稿基本内容经常变动，因此只供当期使用和下期审计参考的审计工作底

稿，可不列入审计档案。 (　　)

四、思考题

1. 什么是审计工作底稿？审计工作底稿如何分类？

2. 审计工作底稿应包含哪些基本要素？

3. 编制审计工作底稿有哪些基本要求？

4. 审计工作底稿三级复核的内容是什么？

五、案例分析

案例一

［资料］

注册会计师李某是华兴公司2006年度会计报表审计的外勤审计负责人，在复核助理人员张某形成的工作底稿时，发现张某把向客户索要的客户应收账款账龄分析表直接当做了审计工作底稿。

［要求］

(1)请问张某的做法是否正确？如果不正确，李某应当如何指导他完成这张审计工作底稿的编制？这张审计工作底稿应该具有哪些基本要素？

(2)在我国会计师事务所为了保证审计工作质量，实行的是三级复核制度。请指出审计工作底稿三级复核的复核责任人及三级复核的重点内容。

案例二

1981年，格特曼事务所审计道提斯食品有限公司时，负责该业务的高级审计人员发现存货审计工作底稿中存货登记表与计算机打印出来的年末余额不一致，曾通知该事务所的审计部经理韦森追查此事，但是韦森并没有留意此事，致使道提斯食品有限公司对外提供的存货报告是虚假的，格特曼事务所也因此被告上了法庭。

［要求］

请结合上述案例说一说审计工作底稿的作用？审计人员应如何对待审计工作底稿？

职业实践能力训练

带领学生参观会计师事务所，了解审计工作底稿的编写及整理。

第四编　审计报告阶段

项目十二

审计报告和管理建议书

学习目标

知识目标

(1)熟悉审计报告的概念、种类；

(2)明确审计报告的编写要求和编写步骤；

(3)熟悉审计报告的基本内容。

能力目标

(1)掌握不同审计意见的表达方式；

(2)掌握管理建议书的编制方法。

任务案例

小沈进入审计现场，接触到了审计报告和管理建议书。什么是审计报告？审计报告的基本内容是什么？如何完成审计报告的编制？什么是管理建议书？如何完成管理建议书的编制？带着一系列的问题，小沈开始了新的学习。

撰写和提交审计报告

一、审计报告的概念与分类

《审计机关审计报告编审准则》第二条规定，审计报告是指审计组对审计事项实施审计后，就审计实施情况和审计结果向派出的审计机关提出的书面报告。第三条进一步指出：审计组对审计事项实施审，并完成既定的审计目标后，应当向审计机关提出审计报告。《独立审计具体准则第7号——审计报告》第二条规定，审计报告是指注册会计师根据独立准则的要求，在实施审计工作的基础上对被审计单位年度会计报表发表审计意见的书面文件。

总之，审计报告是审计人员在对审计事项实施审计后，向审计授权人或委托人提出的，反映审计结果，阐明审计意见和建议的书面文件。审计报表作为审计工作的成果，是审计活动的结晶和客观描述，是审计工作质量的主要标志。审计报告不仅是审计人员对审计经过和审计结果的全面总结，也是审计机关对审计事项做出的评价，出具审计意见书，以及对违反国家规定的行为，在法定职权范围内做出审计决定或者向有关主管机关提出处理、处罚意见的主要依据。国家审计机关的审计报告只是审计机关内部工作报告，即审计组向审计机关提出的审计事项的工作报告。这种报告只反映审计事实和审计组的初步意见，不是审计的最后结论，因此对被审计单位不产生法律上的约束力。

请注意
审计报告的含义。

熟悉各类审计报告的特点，有助于我们根据审计报告的不同要求，写好用好审计报告，使审计报告发挥更大的作用。

审计报告可以按不同的标准进行分类：

(1)按审计报告行文形式的不同来划分，审计报告可分为简式审计报告、详细审计报告两种。

(2)按审计报告撰写主体的不同来划分，可分为内部审计报告和外部审计报告。

二、编写审计报告的要求

不同的审计种类，由于审计的目标、对象范围不同，审计报告的写法也有所不同。就其基本要求，有以下几个方面：

请注意
编写审计报告的基本要求有哪些？

1. 逻辑结构方面的要求

作为一份好的审计报告，必须结构严谨，逻辑关系清楚。如就一般审计报告而言，应有如下要求：

(1)审计报告标题必须反映被审计单位的名称、审计类型和主要目标。

(2)基本情况和审计概况要写明审计的授权人或委托人、审计具体目标和任务、审计内容和范围、审计的具体程序和方法，以及被审计单位基本情况的概述。

(3)审计报告的具体内容要对审计结果进行全面的陈述，并提出审计人员对被审计单位

的处理意见、审计建议和其他需要说明的问题。并且应该按重要性排列反映审计的结果、审计意见、审计建议和其他问题。

2. 内容方面的要求

审计报告的内容主要是指审计报告所反应的情况和提出的审计意见与建议等。审计报告反映内容的基本要求主要有：

（1）事实清楚，证据确凿。审计报告中的一切事实材料，必须反复查证；所用证明被审计事项的证据，必需做到充分有力。未证实的材料不能写入审计报告，以免引起审计纠纷，影响审计的声誉和权威。

（2）内容完整，反映全面。审计查实的问题，除了相关性不强的细小问题外，审计人员有责任做全面的反映，但要注意分清主次，突出重点问题。即做到全面性、重点性相结合。

（3）评价公正，定性准确。审计做出的评价，一要正确、公正，二要经过审计查证。审计报告的评价不能将"据闻"、"据说"的情况不经审计核实就做出审计评价，也不能将别的部门的评价不经分析查证就转引。审计评价要实事求是，客观公正，要一分为二地评价被审计单位，既肯定成绩，又指出存在的问题和不足。

审计人员要对评价的准确性、公正性负责。准确性是指需要用正确的标尺来衡量事实，即指以法律、法规、政策规定为依据，以及会计准则、财务通则和其他理论为依据进行定性。在定性比较困难的情况下，以助于他人正确理解其性质。

（4）处理恰当，建议可行。审计处理要谨慎恰当，要从实际出发，实事求是，宽严适度，并对照审计标准提出恰如其分的审计意见。审计建议应明确、具体，具有针对性、可行性，便于被审计单位认真执行。

3. 行文方面的要求

审计报告的行文要求做到规范化。根据审计报告的特点，行文方面主要有以下几个方面的规范要求：

（1）文题相符，概念清楚。即审计报告中审计组织名称、被审计单位的名称、审计内容、审计文书名称等要素俱全。同时审计报告不应是简单的概念罗列，更不能偷换、混淆概念，在列举同一对象概念时，在审计报告中保持一致。

（2）措辞恰当，有理有据。对事实表达方面的措辞及对问题定性时用的措辞要适当、确切。措辞要符合法规上的统一提法，以及一些约定俗成的习惯用法，要从实际出发，区分具体情况。对审查出来的问题，不能先入为主，不能无限上纲乱扣帽子。忌言无分寸，措辞恍惚，盲目推论。

（3）层次清楚，行文简练。审计报告要注意撰写技巧，要做到简洁明了，层次清楚，表达准确。行文简练，做到"有话则长，无话则短"。

4. 时间方面的要求

审计组应于实施审计终了后 15 日内提出审计报告；特殊情况下，经批准后，提出审计报告的时间可以适当延长。

编写审计报告应力求内容规范完整，观点和材料统一，标题、名称恰当，语言精练、表达

确切、观点鲜明、层次结构清晰，并有明确的署名和报告日期。

三、审计报告的编写步骤和方法

（一）汇总整理审计证据

审计报告是依靠审计证据支持的，而审计证据由审计人员在实施过程中，按照法定程序、运用科学的审计方法取得并记录在审计工作底稿中。因此，审计实施阶段结束后，审计人员首先应汇总整理审计工作底稿，同时，应对审计工作底稿中记录的审计证据进行审查核对。审查审计工作的平时记录和各项经济业务的工作底稿是否完备齐全；所查出的问题是否都已列出，有无遗漏之处；审计证据的充分性、有效性，以及审计评价意见和建议的适当性。审查核对的过程，实质上是对审计工作的复核过程，也是审计证据继续收集的过程。

（二）分析提炼审计证据

在汇总整理审计证据的基础上，审计人员对审计工作底稿中的审计证据要按其反映的内容进行分类。分类时既可以按相同的性质进行分类，也可以按审计工作的顺序进行分类。在分类的基础上要对审计证据进行分析，去粗取精、去伪存真、由表及内，分清问题的主次和重要程序，确定要写人审计报告的事项。经过提炼后的审计证据，要做到事实清楚、数字真实、分析有据、定性准确、表达严谨。

（三）拟定审计报告提纲

拟定报告提纲就是要确定报告的框架结构。事实上审计报告提纲的主要部分是根据整理分析后的审计证据拟定的，有哪方面的证据，才能拟定哪一方面的提纲。拟定提纲一般由主审提出初步意见，而后经集体讨论决定。主要内容是：分几个部分；阐述什么问题；依靠哪些证据；怎样撰写等。拟定审计报告提纲时，在每个大小标题后面应详细列出所需证据以及证据的来源。提纲的内容必须针对审计的目的和范围，以及审计授权人、委托人的要求，根据已掌握的证据分清主次，适当排列次序。

（四）撰写审计报告初稿

审计报告提纲拟定以后，审计人员就可以撰写审计报告初稿。审计报告初稿形成后，审计组应充分讨论，反复推敲，认真研究，修改定稿。

（五）征求被审计单位意见

按照审计法及实施案例的规定，审计组向审计机关提出审计报告前应征求被审计单位的意见。被审计单位应当自接到审计报告之日起 10 日内，提出书面意见；自接到审计报告 10 日内未提出书面意见的，视同无异议。征示意见主要是为了进一步核对事实，同时交换双方对审计结果、意见和建议的看法。审计报告征求被审计单位的意见，不仅体现了审计机关的务实精神，而且也进一步增加了审计单位的意见应认真分析研究，认为事实不清或有出



人的，应进一步核实。对审计结果和审计意见有异议的，对正确合理的意见应采纳并修改补充审计报告，甚至重新进行审核检查再提出审计结果和审计意见。如果被审计单位对的报告中提出的对被审计单位处以较大数额的罚款的建议有异议，并依法提出举行听证的要求时，审计组应当及时报告审计机关，由审计机关的法制机构或审计机关内未涉及本次审计的其他机构主持听证。审计组对被审计单位提出的意见或听证裁定的意见，要认真分析研究，对其正确合理的部分应采纳并适当地修改审计报告。审计报告在没有最后定稿以前，不应将审计报告内容向其他任何人泄露。

（六）修改定稿报出报告

审计报告征求被审计单位意见后，做适当修改后即可定稿打印，并上报给审计授权人或委托人。审计报告实行主审或组长负责制，未经主审或组长签章的审计报告无效。对审计组定稿的审计报告，如审计组成员有不同意见，组长或主审应以书面形式连同审计报告一同报出。审计报告中不便写明的情况和问题。可另写报告和材料报送有关部门。审计报告、书面意见、听证裁定书面材料、审计组书面证明等，可一同上报。

四、审定审计报告

审定审计报告是机关对审计组提出的审计报告所列的审计事项以及提出的建议进行复核、审定，做出最终裁定和评价的活动。为了做好审计报告的审定工作，审计机关普遍实行了审计报告复核制度，由专门机构或人员对审计组提出的重要审计事项的审计报告进行复核。复核机构或复核人员主要对审计报告中所列与审计事项有关的事实是否清楚；收集的证明材料是具有客观性、相关性、充分性和合法性；适用的法律、法规、规章和具有普遍约束力的决定、命令等是否正确；审计评价意见是否恰当；定性、处理、处罚建议是否适当；审计程序是否符合规定等进行审核，并提出复核意见。

审计报告经复核后，由审计机关审定，一般审计事项的审计报告，可以由审计机关业务会议审定。审定的内容是：

(1)与审计事项有关的事实是否清楚，证据是否确凿。

(2)被审计单位对审计报告的意见和复核机构或者复核人员提出的复核意见是否正确。

(3)审计评价意见是否正解。

(4)定性、处理、处罚建议是否准备、合法、适当。

审计机关审定审计报告，对被审计单位和有关责任人员违反国家规定的财务收支行为，做出较大数额罚款的审计决定之前，应当告知被审计单位和有关责任人员在3日内要求举行听证；被审计单位和有关责任人员要求听证，审计机关应当组织听证。较大数额罚款，对被审计单位是指违反国家规定的财务收支金额5%以下且金额10万元以上；对负有直接责任的有关责任人员是指罚款2 000元之上。

五、出具审计意见和做出审计决定

根据《审计法》第四十条规定，审计机关审定审计报告，对审计事项做出评价，出具审计

意见书；对被审计单位违反国家规定的财政收支、财务收支行为，需要依法给予处理、处罚的，在法定职权范围内，做出审计决定。

审计意见书和审计决定是两种不同的审计文书，适用于不同的情况，具有不同的特点和内容。

1. 审计意见书

审计意见书是审计机关向被审计单位和有关单位出具的对审计事项进行评价、表达审计意见和提出建议的法律文书。审计意见书主要是被审计单位财政收支、财务收支做出是否真实、合法、有效的评价；被审计单位如有违反国家规定的财政收支、财务收支行为，且情节显著轻微的，可在意见书中予以指明并令其纠正。不具有强制性。审计意见书主要包括下列内容：

(1)范围、内容、方式和时间。

(2)对审计事项的评价意见和评价依据。

(3)责令被审计单位自行纠正事项。

(4)改革被审计单位财政收支、财务收支管理和提高效益的意见和建议。

2. 审计决定

审计决定是审计机关做出的对被审计单位违反国家规定的财政收支、财务收支行为依法处理、处罚的法律文书。审计决定具有强制性，被审计单位和有关单位必须执行。审计决定主要包括下列内容：

(1)审计的范围、内容、方式和时间。

(2)被审计单位违反国家规定的财政收支、财务收支的行为。

(3)定性、处理、处罚决定及其依据。

(4)审计处理、处罚决定执行的期限和要求。

(5)被审计单位不服审计决定，依法申请复议的期限和复议机关。

六、社会审计报告

注册会计师根据审计结果和被审计单位对有关问题的处理情况，形成不同的审计意见，可出具四种基本类型审计意见的审计报告，即无保留意见、保留意见、否定意见和无法表示意见的审计报告。

1. 无保留意见的审计报告

无保留意见是指注册会计师对被审计单位的会计报表，按照独立审计准则的要求进行审查后确认：被审计单位采用的会计处理方法遵循了会计准则及有关规定；会计报表反映的内容符合被审计单位的实际情况；会计报表内容完整，表达清楚，无重要遗漏；报表项目的分类和编制方法符合规定要求，因而对被审计单位的会计报表无保留地表示满意。

> **请注意**
> 审计报告的四种基本类型审计意见。

审计人员经过审计后，认为被审计单位会计报表的编制同时符合下列情形，应出具无保

留意见的审计报告：

(1)会计报表的编制符合《企业会计准则》和国家发布的相关会计制度的规定，在所有重大方面公允反映了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。

(2)注册会计师已经按照独立审计准则计划实施了审计工作，在审计过程中未受限制。

(3)不存在应当调整或披露而被审计单位未予调整或披露的重要事项。

在无保留意见的审计报告中，意见段以“我们认为”开头，用这一术语表明本段中的内容为注册会计师发表的自己的判断或意见，并不是对会计报表的合法性和公允性做出的绝对保证，不能使用“我们保证”等字样。在说明被审计单位会计报表反映的内容是否公允时，应使用“在所有重大方面公允反映了”的术语，因为会计报表不可能做到完全正确和绝对公允，所以审计报告中不应使用“完全正确”、“绝对公允”等词语，但也不能使用“大致反映”、“基本反映”等模糊不清、态度不明朗的词语。

知识拓展 无保留意见的审计报告

××股份有限公司全体股东：

我们审计了后附的××股份有限公司(以下简称××公司)2009 年 12 月 31 日的资产负债表以及 2009 年度的利润表和现金流量表。这些会计报表的编制是××公司管理当局的责任，我们的责任是在实施审计工作的基础上对这些会计报表发表意见。

我们按照中国注册会计师独立审计准则计划和实施审计工作，以合理确信会计报表是否不存在重大错报。审计工作包括在抽查的基础上检查支持会计报表金额和披露的证据，评价管理当局在编制会计报表时采用的会计政策和做出的重大会计估计，以及评价会计报表的整体反映。我们相信，我们的审计工作为发表意见提供了合理的基础。

我们认为，上述会计报表符合国家发布的企业会计准则和《××会计制度》的规定，在所有重大方面公允反映了××公司 2009 年 12 月 31 日的财务状况以及 2009 年度的经营成果和现金流量。

××会计师事务所(公章)

中国注册会计师(签名并盖章)

中国注册会计师(签名并盖章)

中国××市

2010 年×月×日

根据独立审计准则的规定，当存在下列两种情形时，注册会计师应当在审计报告的意见段之后增加强调事项段对此予以强调：①存在可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项，且不影响已发表的审计意见；②存在可能对会计报表产生重大影响的不确定事项，且不影响已发表的审计意见。注册会计师应当在强调事项段中指明，该段内容仅用于提醒会计报表使用者关注，并不影响已发表的意见。

2. 保留意见的审计报告

保留意见是指注册会计师对会计报表的反映有所保留的审计意见。一般是由于某些事

项的存在，影响被审计单位会计报表的表达，使注册会计师不具备出具无保留意见审计报告的条件，因而对影响事项提出保留意见，并表示对该意见负责。当审计人员审计后，认为会计报表就其整体而言是公允的，但还存在下列情况之一时，应当出具保留意见的审计报告：

(1)会计政策的选用、会计估计的做出或会计报表的披露不符合国家发布的企业会计准则和相关会计制度的规定，被审计单位拒绝调整，虽影响重大，但不至于出具否定意见的审计报告。

(2)审计范围受到限制，无法获取充分、适当的审计证据，虽影响重大，但不至于出具无法表示意见的审计报告。

上述条件要求注册会计师在遇到可能对被审计单位会计报表产生重大影响的个别事项时，应在审计意见中加以保留。如果性质严重，应出具否定意见或无法表示意见的审计报告。审计人员出具保留意见时，应在意见段之前增设说明段，以说明所持保留意见的理由，并尽可能说明保留事项对会计报表的影响程度。意见段中，应使用“除上述问题造成的影响外”、“除上述情况待定以外”等术语。其余应该使用无保留意见的审计报告术语，表示其他事项已做了公允的反映。如因审计范围受到限制，注册会计师还应当在范围段中提及这一情况。

知识拓展　因会计政策选用不恰当而发表保留意见的审计报告

××股份有限公司全体股东：

我们审计了后附的××股份有限公司(以下简称××公司)2009 年 12 月 31 日的资产负债表以及 2009 年度的利润表和现金流量表。这些会计报表的编制是××公司管理当局的责任，我们的责任是在实施审计工作的基础上对这些会计报表发表意见。

我们按照中国注册会计师独立审计准则计划和实施审计工作，以合理确信会计报表是否不存在重大错报。审计工作包括在抽查的基础上检查支持会计报表金额和披露的证据，评价管理当局在编制会计报表时采用的会计政策和做出的重大会计估计，以及评价会计报表的整体反映。我们相信，我们的审计工作为发表意见提供了合理的基础。

如会计报表×附注所述，××公司 2009 年 5 月购入的×类固定资产没有计提折旧，如果按照××公司固定资产折旧政策，应当计提折旧费用×万元。相应地，××公司 2009 年 12 月 31 日的累计折旧应当增加×万元，固定资产账面净值减少×万元，2009 年度净利润减少×万元。

我们认为，除了×类固定资产没有计提折旧对会计报表产生的影响外，上述会计报表符合国家发布的企业会计准则和《××会计制度》的规定，在所有重大方面公允反映了××公司 2009 年 12 月 31 日的财务状况以及 2009 年度的经营成果和现金流量。

××会计师事务所(公章)

中国注册会计师(签名并盖章)

中国注册会计师(签名并盖章)

中国××市

2010 年×月×日

知识拓展 因审计范围受到限制而发表的保留意见的审计报告

××股份有限公司全体股东：

我们审计了后附的××股份有限公司(以下简称××公司)2009 年 12 月 31 日的资产负债表以及 2009 年度的利润表和现金流量表。这些会计报表的编制是××公司管理当局的责任,我们的责任是在实施审计工作的基础上对这些会计报表发表意见。

除下段所述事项外,我们按照中国注册会计师独立审计准则计划和实施审计工作,以合理确信会计报表是否不存在重大错报。审计工作包括在抽查的基础上检查支持会计报表金额和披露的证据,评价管理当局在编制会计报表时采用的会计政策和做出的重大会计估计,以及评价会计报表的整体反映。我们相信,我们的审计工作为发表意见提供了合理的基础。

××公司 2009 年 12 月 31 日的应收账款余额×万元,占资产总额的×%。由于××公司未能提供债务人地址,我们无法实施函证,且无法实施其他审计程序,以获取充分、适当的审计证据。

我们认为,除了未能实施函证可能产生的影响外,上述会计报表符合国家发布的企业会计准则和《××会计制度》的规定,在所有重大方面公允反映了××公司 2009 年 12 月 31 日的财务状况以及 2009 年度的经营成果和现金流量。

××会计师事务所(公章)

中国注册会计师(签名并盖章)

中国注册会计师(签名并盖章)

中国××市。

2010 年×月×日

3. 否定意见的审计报告

否定意见是指与无保留意见相反,提出否定会计报表公允地反映被审计单位财务状况、经营成果和现金流量的审计意见。否定意见的审计报告并不常见,因为无论是审计人员还是被审计单位都不愿意出具和被出具否定意见的审计报告。只有当未调整事项、未确定事项等对会计报表的影响程度超出一定范围,以致会计报表无法被接受,被审计单位的会计报表已失去其价值,注册会计师只能对其出具否定意见的审计报告。审计人员经审计后,如果认为被审计单位会计报表不符合国家发布的企业会计准则和相关会计制度的规定,未能从整体上公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量时,应当出具否定意见的审计报告。

审计人员出具否定意见的审计报告时,应在意见段之前增设说明段,以说明所持否定意见的理由,并尽可能说明否定事项对会计报表的影响程度。意见段中,应使用“由于上述问题造成的重大影响”、“由于受到前段所述事项的重大影响”等术语。

知识拓展 否定意见的审计报告

××股份有限公司全体股东：

我们审计了后附的××股份有限公司(以下简称××公司)2009年12月31日的资产负债表以及2009年度的利润表和现金流量表。这些会计报表的编制是××公司管理当局的责任，我们的责任是在实施审计工作的基础上对这些会计报表发表意见。

我们按照中国注册会计师独立审计准则计划和实施审计工作，以合理确信会计报表是否不存在重大错报。审计工作包括在抽查的基础上检查支持会计报表金额和披露的证据，评价管理当局在编制会计报表时采用的会计政策和作出的重大会计估计，以及评价会计报表的整体反映。我们相信，我们的审计工作为发表意见提供了合理的基础。

如会计报表附注×所述，××公司的长期股权投资未按企业会计准则的规定采用权益法核算，如果按权益法核算，××公司的长期投资账面价值将减少×万元，净利润将减少×万元，从而导致××公司由盈利×万元变为亏损×万元。

我们认为，由于受到前段所述事项的重大影响，上述会计报表不符合国家发布的企业会计准则和《××会计制度》的规定，未能公允反映了××公司2009年12月31日的财务状况以及2009年度的经营成果和现金流量。

××会计师事务所(公章)

中国注册会计师(签名并盖章)

中国注册会计师(签名并盖章)

中国××市

2010年×月×日

4. 无法表示意见的审计报告

无法表示意见是指注册会计师说明其对被审计单位的会计报表不能发表意见，也即对会计报表不发表包括肯定、否定和保留的审计意见。注册会计师出具无法表示意见的审计报告不同于拒绝接受委托，它是注册会计师实施了必要的审程序后表示意见的一种方式。这种意见也不是不愿表示意见，如果注册会计师能确定应当出具保留或否定意见的审计报告，不能以无法表示意见的审计报告而代替。无法表示意见是由于某些限制而未对某些重要事项取得证据，没有完成取证工作，使注册会计师无法判断问题的归属。注册会计师在审计过程中，如果审计范围受到限制可能产生的影响非常重大，不能获取充分、适当的审计证据，以致无法对会计报表整体表示意见时，应当出具无法表示意见的审计报告。

审计人员出具无法表示意见的审计报告时，应删除引言段中对自身责任的描述及范围段，并在意见段中使用“由于审计范围受到限制可能产生的影响非常重大和广泛”、“我们无法对上述会计报表发表意见”等专业术语。

知识拓展 无法表示意见的审计报告

××股份有限公司全体股东：

我们接受委托，对后附的××股份有限公司（以下简称××公司）2009 年 12 月 31 日的资产负债表以及 2009 年度的利润表和现金流量表进行审计。这些会计报表的编制是××公司管理当局的责任。

××公司收入的很大一部分为现金销售收入，但公司缺乏我们可以依据的相关控制制度，我们无法采用适当的审计程序以证实收入的完整性。因此，我们不能获得有关收入真实的证据。

由于上述审计范围受到限制可能产生的影响非常重大和广泛，我们无法对上述会计报表发表意见。

××会计师事务所（公章）

中国注册会计师（签名并盖章）

中国注册会计师（签名并盖章）

中国××市 2010 年×月×日

提交管理建议书

一、管理建议书的意义

（一）管理建议书的含义

管理建议书是指审计人员针对审计过程中注意到的、可能导致被审计单位会计报表产生重大错报或漏报的内部控制重大缺陷提出的书面建议。提交管理建议书是民间审计人员一种额外的服务，是竭诚为客户提供优质服务的一种表现。

> **请注意**
> 管理建议书的含义。

（二）管理建议书的意义

民间审计人员在审计过程中，可以了解被审计单位内部控制和经营中的不足和缺陷，以书面方式向被审计单位管理当局提出管理建议，帮助其改善经营管理。管理建议书具有以下重要意义：

（1）管理建议书是衡量审计人员提供审计服务质量的标志。

（2）管理建议书是鉴定审计人员工作业绩和道德品质的依据。

（3）管理建议书为改善工作，提高经营管理水平提供参考意见。

（4）管理建议书可以把审计人员的法律责任降低到最低限度。

（三）管理建议书与审计报告的关系

管理建议书与审计报告都是审计人员在审计结束后向客户提交的书面资料，但是两者在报告对象、承担责任和影响程度等方面存在不同。

1. 对象不同

管理建议书与审计报告是同一委托项目的不同成果，管理建议书是针对与审计相关的内部控制提出的；审计报告是针对被审计单位的会计报表提出的。

2. 责任不同

管理建议书可以提出，也可以不提出，是一种非法定业务，没有法定责任；审计报告是针对会计报表提出的，是必须出具的，是法定业务，具有法定责任。

3. 作用及影响程度不同

管理建议书提供给被审计单位管理当局，仅供内部参考，不对外报送，影响面较小；审计报告要向被审计单位外部报送，影响面较大。

二、编制和提交管理建议书的一般原则

为了保证管理建议书的质量，审计人员应按照下列要求编制和提交管理建议书。

(1)在编制管理建议书之前，审计人员应了解并分析有关内部控制的具体情况，以取得与所提问题及建议相关的完整资料，在此基础上，征询参与审计工作的其他有关专家的意见，查询以前提供的管理建议书，与被审计单位有关人员就相关问题及建议进行商讨。

(2)审计人员在起草管理建议书时，应仔细核对审计工作底稿中有关内部控制问题及建议的详细资料，通过分析研究，确定管理建议书的具体内容。对于在审计过程中向被审计单位提出的，被审计单位已进行调整或改进的问题，只作简要说明，对于未进行调整或改进的问题，应将审计人员和被审计单位有关人员的意见一并予以列示。

(3)审计人员在草拟管理建议书后，应向委托人提供一份管理建议书草稿，经被审计单位有关人员确认内容的真实性后，提交审计单位负责人审核。

(4)对于常年审计业务，审计单位一般均应提供管理建议书。但是，如果被审计单位内部控制制度比较健全，或存在的问题基本上不影响会计记录与会计报表的真实性，审计人员可将发现的问题记录于审计工作底稿中，在与被审计单位有关人员交换意见时，通过适当方式提出，不再提交管理建议书。对于中期和特定目的的审计业务，是否提供管理建议书，审计人员应根据以下原则处理：

①凡规定的审计程序中有检查内部控制的内容并从中发现问题的，应提供管理建议书。

②凡规定的审计程序中不要求检查内部控制，或虽有检查内部控制的程序，但未发现应当提请委托人管理部门重视并改进的问题，可不提供管理建议书。

三、管理建议书的结构与内容

管理建议书的基本结构一般包括“收件人”、“前言”、“正文”、“说明”、“签发单位”和“签发日期”六部分。

(1)收件人。管理建议书的收件人应为被审计单位管理当局。



(2)前言。前言部分应包括以下内容：

①说明委托项目概况及对被查单位内部控制制度的检查范围与程序。

②提出管理建议书的目的。

③其他有关内容。

(3)正文。正文部分应按问题的分类进行排列，每类问题一般应包括：

①对内部控制制度中存在的问题及缺陷的简要阐述。

②改进建议和理由。

如果因被审计单位对以前年度管理建议书所提出的问题与建议未被采纳，从而扩大了内部控制制度的缺陷或弱点，应当在本部分内明确指出并作重点分析说明。

正文部分是管理建议书的问题与建议部分，是管理建议书的核心部分，它决定着管理建议书的质量。因此，对内部控制的缺陷和问题必须写得具体，分析评价意见要客观、公正，改进意见要有针对性并切实可行，理由要写得充分、可信。

(4)说明部分。说明部分一般应明确说明以下各点：

①管理建议书所提出的问题及建议应与符合性测试相关，审计人员实施的会计报表审查有一定的局限性，不可能揭示被审计单位内部控制制度中存在的全部问题。

②提供管理建议书不是审计业务的核定内容，而是审计人员为被审计单位提供的审计报告和其他委托项目之外的审计服务，因而不能作为审计报告附件。

③管理建议书的提供范围。

(5)签发单位。签发单位应为接受委托审计的审计组织。

(6)签发日期。签发日期应为外勤审计工作完成日。

知识拓展 管理建议书

以下是一个标准的管理建议书范例。该范例是以××公司为例，由会计师事务所根据《注册会计师管理建议书规则》(试行)的规定出具的管理建议书。

××有限责任公司管理当局：

我们接受委托对贵公司 2009 年的年度会计报表进行审计。我们的责任是根据我们的审计，对会计报表发表审计意见。我们根据的这份管理建议书，不在审计业务约定书约定项目之内，而是我们基于为贵公司服务的目的，根据审计过程中发现的内部控制问题而提出的。因为我们主要从事的是对贵公司年度会计报表的审计，所实施的审计范围是有限的，不可能全面了解贵公司所有的内部控制，所以，管理建议书中包括的内部控制重大缺陷仅是我们注意到的不应被视为对内部控制发表的鉴证意见，所提建议不具有强制性和公证性。在审计过程中，我们了解了贵公司内部控制中有关会计制度、会计工作机构和人员职责、财产管理制度、内部审计制度等有关方面的情况，并作了分析研究。我们认为，贵公司现有的内部控制总体上还是比较薄弱的，有些方面还存在较严重的问题。现将我们发现的内部控制方面的某些问题及改进建议提供给你们，希望引起你们的注意，以便完善内部控制。

对于上述内部控制问题，我们已经与有关管理部门或人员交换过意见，他们已确认上述问题的真实性。

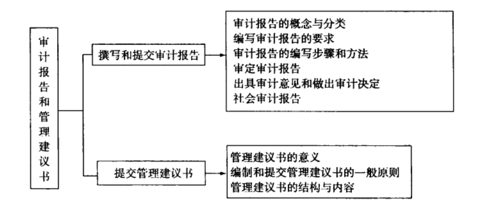
本管理建议书只提供给贵公司。另外，我们是接受贵公司董事会的委托进行的审计工作，根据他们的要求，请将管理建议书内容转达给他们。因使用管理建议书不当造成的后果，与注册会计师及其所在会计师事务所无关。

中国注册会计师：××（签章）

××会计师事务所（印章）

2009 年 2 月 15 日

知识回顾



复习思考

职业判断能力训练

一、选择题

1. 审计报告的收件人应该是(　　)。
   A. 审计业务的委托人　　B. 社会公众
   C. 被审计单位的治理层　　D. 被审计单位管理层
2. 以下关于审计报告的叙述中，正确的是(　　)。
   A. 审计报告应该由两位注册会计师签名盖章，但其中一名必须是主任会计师
   B. 注册会计师如果出具非无保留意见的审计报告时，应在意见段之前增加说明段
   C. 审计报告的日期是指编写完审计报告的日期
   D. 审计报告的收件人是指被审计单位
3. 注册会计师在确定审计报告日期时，以下不属于确认审计报告日条件的是(　　)。
   A. 应当提请被审计单位调整的事项已经提出，被审计单位已经做出调整或拒绝做出调整
   B. 管理层已经正式签署财务报表
   C. 应当提请被审计单位调整的事项已经提出，但被审计单位还未进行调整



D. 应当实施的审计程序已经完成

4. 当存在可能对财务报表产生重大影响的不确定事项，且不影响已发表的意见时，注册会计师应当考虑审计报告的类型是(　　)。

A. 在意见段之后增加强调事项段　　B. 在意见段之前增加说明段

C. 出具保留意见　　D. 出具无法表示意见

5. 当前任注册会计师针对上期财务报表出具的审计报告为非无保留意见的审计报告时，如果导致非无保留意见的事项虽已解决，但对本期仍很重要，注册会计师应当考虑的是(　　)。

A. 出具标准无保留意见　　B. 出具否定意见

C. 出具保留意见　　D. 出具非无保留意见

6. 如果需要修改已审计财务报表而被审计单位拒绝修改，并且该事项的存在使注册会计师发表无保留意见的条件不再具备，注册会计师应当出具的审计报告类型是(　　)。

A. 带强调事项段的无保留意见　　B. 否定意见

C. 保留意见　　D. 保留意见或否定意见

7. 上期财务报表重大错报未更正，也未重新出具审计报告，且比较数据未经恰当重述和充分披露，注册会计师应对本期财务报表出具审计报告的类型是(　　)。

A. 无保留意见　　B. 保留意见

C. 非无保留意见　　D. 否定意见

8. 如果注册会计师提请被审计单位管理层在财务报表中披露导致对持续经营能力产生重大疑虑的主要事项或情况以及管理层拟采取的改善措施，然后依据披露情况决定其发表的审计意见类型，意味着注册会计师可能发表(　　)审计报告。

A. 否定意见　　B. 无法表示意见

C. 带有强调事项段的无保留意见　　D. 保留意见

9. 如果被审计单位管理层拒绝就对财务报表有重大影响的某类事项提供必要的书面声明，或拒绝就重要的口头声明予以书面确认，注册会计师应将其视为审计范围受到重要限制并出具(　　)审计报告。

A. 带强调段的无保留意见　　B. 保留意见

C. 无法表示意见　　D. 否定意见

10. 下列情况中，注册会计师应当发表保留意见或无法表示意见的有(　　)。

A. 因审计范围受到被审计单位限制，注册会计师无法就可能存在的对财务报表产生重大影响的错误与舞弊，获取充分、适当的审计证据

B. 因审计范围受到被审计单位限制，注册会计师无法就对财务报表可能产生重大影响的违反或可能违反法规行为，获取充分适当的审计证据

C. 注册会计师无法确定已发现的错误与舞弊对财务报表的影响程度

D. 被审计单位管理层拒绝就对财务报表具有重大影响的事项，提供必要的书面声明，或拒绝就重要的口头声明予以书面确认

二、判断题

1. 审计报告用于公证，不是表达审计意见的方式。 （　）

2. 注册会计师应清楚地表达审计意见并对出具的审计报告负责，所以委托人使用审计报告而造成的一切后果应由出具审计报告的注册会计师负责。 （　）

3. 审计报告的签署日期应为完稿日期或财务报表截止日。 （　）

4. 无法表示意见意味着注册会计师无法接受委托。 （　）

5. 注册会计师出具无法表示意见意味着不能发表无保留意见、保留意见或否定意见。

（　）

职业实践能力训练

带领学生参观会计师事务所，了解审计报告编写程序以及注册会计师的审计类型。

职业拓展能力训练

一、训练目的

通过训练，锻炼学生的动手实践能力。

二、实训内容与具体要求

（一）实训内容

中青会计师事务所的注册会计师刘嘉、王晨已于2010年3月10日完成对ABC股份有限公司2009年度会计报表的实地审计工作，现正草拟审计报告。

ABC股份有限公司是我国大型钢铁冶炼公司。按审计业务约定书的要求，审计报告应于2010年3月21日提交。在复核审计工作底稿时，假定存在以下几种情况：

1. 应收账款项目无法进行函证，也无法实施其他替代审计程序。

2. ABC股份有限公司自2009年1月1日将所有机械设备折旧方法由平均年限法改为年数总和法，并已在会计报表附注中说明。

3. XYZ公司2009年6月状告ABC股份有限公司侵权案已于2010年2月17日审理完毕，ABC股份有限公司将向XYZ公司赔偿150万元，但ABC股份有限公司拒绝在2009年度会计报表中做出调整。

4. 自2010年1月起，股市大幅度下跌，ABC股份有限公司如果在3月10日将短期投资股票转让，将导致450万元损失。ABC股份有限公司拒绝在2009年度会计报表中做出调整。

5. 存货计价方法由先进先出法变更为后进先出法，已在会计报表附注中说明。

6. 除注册会计师认为应收账款中的17万元已成坏账，ABC股份有限公司未予接受调整建议外，注册会计师提请调整的其他1780万元调整事项，ABC股份有限公司已作调整。

（二）实训要求

1. 请分别针对上述情况，指出刘嘉、王晨应分别发表何种类型的审计意见，并说明理由。

2. 如果只考虑4、5、6三种情况，请代刘嘉、王晨编制一份审计报告。

项目十三

审计工作档案

学习目标

知识目标

（1）掌握审计文件材料的收集范围；

（2）熟悉审计文件材料立卷的原则，审计文件材料归档管理；

（3）熟悉审计档案的保管和借阅。

能力目标

能把档案管理的相关知识运用于社会实践中。

任务案例

小沈在中豪会计师事务所的岗前审计培训进入最后一个工作环节，收集审计文件材料，立卷、归档，熟悉审计档案的保管和借阅规定。

审计资料的整理和归档

审计资料的整理和归档管理应遵循我国档案工作的基本原则，即集中统一管理原则、完整与安全的原则和方便利用的原则。同时还应建立实行谁审计谁立卷、审结卷成、定期归档的现任制度；采取按职能分类、按项目立卷、按单位排列的立卷方法。按照立卷归档现任制要求，审计文件材料的收集、整理、立卷由审计组负责；审计案卷的质量检查由相关审计业务部门负责；审计案卷的接收由机关档案管理部门负责。

一、审计文件材料的收集范围

凡记录和反映审计机关在履行审计监督或审计调查任务中直接形成的文件、笔录、证据、电报、信函的原件或复印件，照片、声像磁带、电脑软盘、光盘，以及与项目有关的其他文件材料，均属于审计档案的收集范围。例如，审计机关在执行审计监督和审计调查任务中，根据《审计法》《审计法实施条例》和《中国审计规范》制作和使用的各种审计公文；审计实施类文书；审计项目管理文件；审计项目往来文件；与审计项目有关的各种举报材料和其他有关文件。不归入审计档案的文件有：

(1)与具体审计项目无关的行政文书和审计综合管理性文件。

(2)未用作审计依据，或未经核实的证明性文件材料。

(3)审计所依据的法规、政策文件中无关的条款及其他参考材料。

(4)未经领导审签的文件草稿。

(5)其他不应归入审计档案的文件材料。

二、审计文件材料立卷管理

1. 审计文件材料立卷的原则

(1)归入审计案卷的文件材料必须是审计监督项目或审计调查项目实施过程中形成的专门性业务文件材料。

(2)审计文件材料的组合要遵循其形成规律和特点，保持内在的历史联系，区别不同价值，便于保管和利用。

(3)审计文件材料的排列要符合规范化要求，一般应分为“结论性文件材料”、“证明性文件材料”、“立项性文件材料”三个单元。

2. 审计文件材料立卷的基本要求

(1)为确保审计档案中文件材料的合法、有用、有效，在案卷内容上，要做到“完整”与“精练”。“完整”是指每一个年度审结的审计项目和完成的调查项目案卷要收集齐全；每一项目所产生的审计文件材料要收集齐全；每一案卷内重要文件的各次稿本要收集齐全。“精练”是指在立卷时要严格按照审计文件材料的保存价值决定取舍。审计文件材料与行政文件材

料一般不得混合立卷或重复立卷。未经核实的或与审计事项无关的文件材料、不重要的文件修改稿不得归入审计案卷。

(2)为便于审计档案的安全保管和提供利用,要做到案卷封面整洁、书写规范,文件整齐有序、组装严密。

3. 审计文件材料的组卷方法

(1)审计文件材料的组合采用按职能分类,按项目立卷,按单元排列的基本方法。一个审计项目可立一个卷或几个卷,多卷项目在分卷时应防止割断卷内文件材料的联系性。一般情况下,不得把几个审计项目的文件材料合并为一个卷。

(2)跨年度的审计项目,在项目审计终结的年度立卷。

(3)行业审计项目的综合报告与子项目的审计结果报告合并立卷,各子项目的审计文件材料另行立卷。

(4)定期审计项目的总体审计方案与综合审计报告单独立卷,对定期审计范围内各被审计单位进行审计形成的文件材料另行立卷。

(5)建设项目预算、概算执行情况,年度决算、项目竣工决算和开、复工前审计均以项目为单位立卷。

(6)经济责任年度审计、期满审计或离任审计以项目为单位立卷。

(7)审计行政复议项目,由受理复议的审计机关按项目立卷。原审计机关收到的复议文件材料,可在审计案卷中设"第四单元"存入。审计行政应诉项目,由应诉审计机关单独立卷。

(8)专项审计调查项目,按项目立卷。

4. 审计案卷内文件材料的排列规则

(1)项目审计产生的文件材料,一般应按三个单元排列:结论性文件材料;证明性文件材料;立项性文件材料。

(2)各单元内每份或每组文件材料之间的排列规则是:正件在前,附件在后;定稿在前,修改稿在后;批复在前,请示在后;批示在前,报告在后;重要文件在前,次要文件在后;汇总性文件在前,原始性文件在后。

5. 审计文件材料的立卷程序

> **请注意**
> 审计文件材料的立卷程序。

(1)审计方案经批准后,审计组应确定本项目立卷现任人,并提出明确要求。立卷现任人应备置专门卷夹,做好立卷准备工作。

(2)项目审计实施开始后,立卷责任人要随着审计程序各个环节的完成,及时收集本审计项目的文件材料,并认真检查每一份文件材料的内容、格式是否完整、合规,手续是否完备,字迹是否清晰。

(3)项目审计终结以后,立卷责任人要对本审计项目的全部文件材料进行系统地整理,进一步做好文件材料的鉴别和筛选工作,并按照规定进行排列。

(4)整理审计案卷如遇有个别审计文件材料与行政文件或审计综合管理文件在内容上相互交叉、难以划分时,应在保证审计档案完整的前提下确定取舍。必要时,可在审计档案

和行政文书档案中“同时立卷”。

(5)对立卷责任人整理出的项目审计文件材料，由审计组长或相关业务部门负责进行检查，发现不符合要求之处，应责成立卷责任人进行补救。

(6)检查合格后，编写页号、卷内文件目录、填制备考表、书写案卷封面等。

此外，还要做好审计案卷装订工作和审计证物的处理工作。

三、审计文件材料的归档

审计文件材料归档管理工作，主要包括归档存放、保管和利用等项工作。主要内容是：

(1)审计文件材料的归档，必须坚持以项目审计案卷为单位进行交换，无特殊情况，不得向档案部门移交单份文件材料。

(2)对准备归档的审计案卷，由相关审计业务部门在事先逐卷检查合格的基础上，登记造册，填写“审计档案移交清册”(一式两份，由机关档案人员逐卷清点验收，移交人和接收人在清册上签字盖章。

(3)审计案卷的归档时间不得迟于该审计项目结束后次年六月底之前。

(4)审计案卷归档后，对于不存入审计案卷但尚有参考价值的文件材料，可由业务部门自行保存和使用；确无价值的可经业务部门派专人审查后销毁。

审计档案的保管和借阅

一、审计档案的保管

审计机关应当按照国家有关规定设置专用、坚固的审计档案库房，配备必要的设备，建立健全审计档案保管制度，定期对审计档案保管情况进行检查，确保审计档案的安全。

审计机关应当根据审计项目案卷的保存价值确定保管期限。

审计档案在划定保管期限的基础上，应当采用“年度－组织机构－保管期限－审计类别”的方法排列和编目。审计案卷排列方法应当统一，前后保持一致，不可任意变动。

审计档案的密级及其保密期限，按卷内文件的最高密级及其保密期限确定，由档案工作人员按有关规定作出标识。

审计机关应当建立科学的管理制度，采取先进技术，编制适用的检索工具和参考材料，加强审计档案信息化管理，积极开展审计档案的利用工作。

对损毁、丢失、涂改、伪造、出卖、转卖、擅自提供审计档案者或者因玩忽职守造成审计档案损失的档案工作人员，由主管部门对直接负责人和其他有关责任人依法给予行政处分；构成犯罪的，依法追究刑事责任。

二、审计档案的借阅

借阅审计档案，仅限定在审计机关内部，审计机关以外的单位不得查阅，但有特殊情况



需要查阅审计档案或者要求出具审计档案证明的，须经该审计机关主管领导批准。审计处负责人应根据档案密级、申请部门与档案内容相关性确定是否借阅。借阅审计档案必须进行登记，登记内容包括：借阅日期、档案卷号、档案名称、借阅人签字、批准人签字、归还日期等。

（1）法院、检察院及其他部门因工作需要，在按规定办理了手续后，可依法查阅审计档案中的有关审计工作底稿。

（2）注册会计师协会对执业情况进行检查时，可查阅审计档案。

（3）不同会计师事务所的审计人员，因审计工作的需要，并经委托人同意，在下列情况下办理了有关手续后，可以要求查阅审计档案：一是被审计单位更换了会计师事务所，后任注册会计师可以调阅前任注册会计师的审计档案；二是基于合并会计报表审计业务的需要，母公司所聘的审计人员可以调阅子公司所聘审计人员的审计档案；三是联合审计；四是会计师事务所认为合理的其他情况。

课外阅读 AAA会计师事务所工作程序

公司接收客户的委托后，一般按以下程序进行工作：

1. 准备阶段

（1）了解客户的基本情况，包括客户的历史、关联方及其关系、内部控制制度、税务政策、会计处理流程、近年经营状况等。

（2）初步评估审计风险。

（3）签订审计约定书。

2. 审计计划阶段

（1）确定审计范围。

（2）确定重点审计领域。

（3）确定审计重要性标准。

（4）确定具体的审计工作时间表。

（5）确定审计小组成员及内部分工。

（6）制定总体审计计划。

（7）进行符合性测试。

（8）制定具体审计计划。

3. 审计实施阶段

（1）提交审计所需准备的资料清单及具体要求。

（2）进行实质性测试、编制审计工作底稿。

（3）确定重大审计调整事项，编制调整后的会计报表。

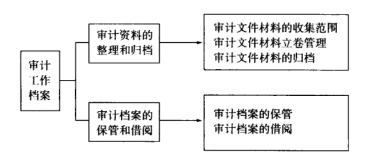
（4）审核期后事项、或有事项、关联交易，评估持续经营能力。

4. 报告阶段

与客户交换意见。



知识回顾



复习思考

职业判断能力训练

一、选择题

1. 会计师事务所于2007年2月15日对A公司2006年度财务报表出具了审计报告，该审计报告副本作为审计档案应当(　　)。

   A. 至少保存至2008年2月15日　　B. 至少保存至2012年2月15日

   C. 至少保存至2017年2月15日　　D. 长期保存

2. 审计工作底稿的归档期限为审计报告日后的(　　)天内。

   A. 30　　B. 60

   C. 90　　D. 180

3. 注册会计师应当按照会计师事务所质量控制政策和程序的要求，及时将审计工作底稿归整为最终审计档案。在丙公司所执行的以下审计业务中，不符合归档期限要求的是(　　)。

   A. 2006年2月28日确定了对A公司2005年度财务报表的审计报告，所形成的审计工作底稿于2006年4月30日归档

   B. 2006年2月28日实质上完成了B公司2005年度财务报表的外勤审计工作，并于3月6日出具了否定意见审计报告。3月9日，会计师事务所根据新的重大情况撤销了审计报告并不再实施进一步审计。相关的审计工作底稿于2006年5月7日归档

   C. 按照时间预算的规划，审计项目组应于2006年3月1日至10日实施对C公司2005年度财务报表的外勤审计工作。3月6日，因发现C公司存在重大舞弊事项后会计师事务所决定终止该项审计业务，是时，将已形成的审计工作底稿全部作废

   D. 2006年2月10日将D公司2月1日出具审计报告的2005年度财务报表审计业务的相关工作底稿整理归档

二、判断题

1. 对于审计档案，会计师事务所应当从已审计财务报表年末日起至少保存十年。 （ ）

2. 注册会计师陈华在审查D公司2005年度财务报表时，针对同一事项依据不同的会计资料得出了两个相互矛盾的结论。在查明事实真相、解决了上述矛盾、D公司以正确的记录取代了不正确的记录后，陈华应将被取代的记录作为重要的审计工作底稿加以保存。 （ ）

3. 在完成最终审计档案的归整工作后，如果发现有必要修改现有审计工作底稿，注册会计师只需记录修改审计工作底稿对审计结论产生的影响。 （ ）

三、案例分析题

安达信销毁审计档案被裁决有罪

2001年12月2日，世界上最大的天然气和能源批发交易商、资产规模达498亿美元的美国安然公司突然向美国纽约破产法院申请破产保护，该案成为美国历史上最大的一宗破产案。安然公司可谓声名显赫，2000年总收入高达1 008亿美元，名列《财富》杂志"美国500强"第七位、"世界500强"第十六位，连续4年获得《财富》杂志授予的"美国最具创新精神的公司"称号。这样一个能源巨人竟然在一夜之间轰然倒塌，在美国朝野引起极大震动，其原因及影响更为令人深思。

在沸沸扬扬的安然事件中，最让会计职业界意想不到的是安达信居然销毁数以千计的审计档案。我们知道，审计最重证据。以客观、真实的证据为依据的审计，被 Paton 和 Littleton 称之为英国对审计行业的最重要的贡献。客观、真实的证据也是他们提出的会计基本假设之一。安达信销毁审计档案，是对会计职业道德的公然挑衅，也暴露出其缺乏守法意识。事发后，美国司法部、联邦调查局和 SEC 等部门就此丑闻对安达信展开刑事调查。丑闻曝光后，安达信迅速开除负责安然公司审计的大卫·邓肯，同时解除了休斯敦其他三位资深合伙人的职务。但这一弃车保帅的招数看来并不高明。邓肯在接受司法部、联邦调查局和 SEC 的问讯时，拒不承认是擅自做出销毁审计底稿的决定，而坚称是在2001年10月12日接到安达信总部的律师通过电子邮件发出的指令后，才下令销毁审计底稿的，直至11月8日收到该律师的指令后才停止销毁活动。销毁审计档案不仅使安达信的信誉丧失殆尽，而且使这一事件升级为刑事案件。最后，安达信被裁决有罪并"寿终正寝"，可以说与这一事件有直接关系。

要求：从安达信销毁审计档案被裁决有罪中我们得到什么启示？

职业实践能力训练

带领学生参观会计师事务所，了解审计资料的收集及保管情况。

职业拓展能力训练

一、训练目的

通过训练，锻炼学生对审计工作的谨慎性。

二、实训内容与具体要求

1. 实训内容

运用计算机建立审计档案管理表。

2. 具体要求

5～10 人一组，把一些审计资料进行统计归档。